

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO

**RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS
ADMINISTRADORES DE ENTES COLECTIVOS**

Desde la perspectiva del actuar en lugar de otro

Tesis doctoral

Director: Prof. Dr. Angel Urquizu Cavallè

Departament de Dret Privat, Processal i Financer



UNIVERSIDAD ROVIRA I VIRGILI

Buenos Aires – Tarragona

2008

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN:978-84-692-7929-8 /DL:T-2057-2009

ÍNDICE

ÍNDICE	3
ABREVIATURAS	13
OBJETO	17
METODOLOGÍA	25
INTRODUCCIÓN	29

CAPÍTULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

1. Aclaración terminológica: alcance del término “administrador societario” o “administrador de ente colectivo”	35
2. La responsabilidad solidaria como forma de protección del crédito tributario	37
3. Los principios jurídicos y su conexión con la responsabilidad solidaria de los administradores: superación del constructivismo normativo	53
4. Trascendencia de los principios y la construcción pretoriana del sistema de responsabilidad solidaria del administrador de sociedades	56
5. El principio de igualdad de la relación jurídica tributaria y la responsabilidad tributaria del administrador societario	65
6. Modalidades de la responsabilidad en general	73

4 RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES

6.1.	Sentidos de la responsabilidad.....	74
6.2.	Clases de responsabilidad.....	76
7.	La vinculación del administrador societario con la obligación jurídica tributaria.....	92
8.	Diferencia entre “responsable solidario” y “fiador”	98
9.	Efectos del pago del responsable solidario: ¿implica la quiebra de la sociedad?	100
10.	Síntesis	102

CAPÍTULO SEGUNDO

EL ORDENAMIENTO JURÍDICO: LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y SOCIETARIAS.

1.	Las normas aplicables en materia tributaria en el sistema tributario argentino.....	110
1.1.	Responsabilidad por deuda propia.....	112
1.2.	Responsabilidad por deuda ajena.....	114
1.3.	Responsabilidad de los administradores por los actos de sus subordinados	118
1.4.	Responsabilidad de los administradores por las sanciones.....	119
2.	Tributos comprendidos en la responsabilidad solidaria	127
2.1.	Impuestos nacionales	127
2.2.	Recursos de la seguridad social	127
3.	El plexo normativo en la ley de sociedades	128
4.	Las normas aplicables en el derecho comparado.	133
4.1.	Ordenamiento jurídico tributario de Brasil	133
4.2.	Ordenamiento jurídico tributario de España	138
4.3.	Ordenamiento jurídico tributario de Italia	144
5.	Síntesis	144

CAPÍTULO TERCERO

EL ADMINISTRADOR SOCIETARIO COMO RESPONSABLE TRIBUTARIO

1. Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria de los administradores	147
1.1. Responsabilidad por el ejercicio del cargo	154
1.2. Responsabilidad por el actuar en lugar de otro	156
1.3. Responsabilidad por la garantía de cumplimiento.	158
1.4. Responsabilidad como sanción tributaria	162
1.5. Nuestra opinión: responsabilidad por el actuar en lugar de otro y sanción impropia	166
2. Indisponibilidad del carácter de responsable solidario	167
3. Las funciones del directorio, del director societario o externo y del director ejecutivo o interno	169
3.1. Las funciones del directorio.....	176
3.2. Las funciones del director societario o externo y las del director ejecutivo o interno. Efectos	178
4. Aportes de la regla de juicio empresarial - <i>Business Judgment Rule</i> - para el análisis de la responsabilidad tributaria del administrador....	183
4.1. Deberes de cuidado.....	190
4.2. Deberes de fidelidad	193
5. Síntesis	195

CAPÍTULO CUARTO

CONSECUENCIAS QUE DERIVAN DEL CARÁCTER REPRESIVO DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

1. La característica sancionatoria del regimen tributario de responsabilidad tributaria y la identificación ontológica entre ilícitos tributarios y penales.	199
---	-----

2.	El régimen de responsabilidad del administrador societario configura una sanción atípica.....	206
2.1.	Concepto de sanción atípica	208
2.2.	Especies de sanciones	210
2.3.	El origen de las sanciones atípicas.....	211
2.4.	Efectos negativos de las sanciones atípicas	212
3.	El principio de culpabilidad: subjetividad en el obrar del administrador societario para configurar la responsabilidad solidaria.....	216
4.	Desnaturalización de los principios de capacidad contributiva y de no indiferencia en el marco de la responsabilidad del administrador societario.	221
5.	Desnaturalización del principio de proporcionalidad.....	233
6.	El exceso de punición sobre el administrador societario	240
7.	El principio de no autoinculpación: ¿puede invocarlo el administrador societario en su beneficio?.....	242
7.1.	La interpretación del tema en el Derecho comparado.....	251
7.2.	La experiencia en la jurisprudencia argentina	259
7.3.	Conclusión	263
8.	El derecho a invocar el error excusable	264
8.1.	Concepto	264
8.2.	Jurisprudencia	270
9.	Inversión de la carga de la prueba de la culpabilidad del administrador societario	276
10.	El criterio de la buena fe para la graduación de sanciones como pauta de valoración de la conducta del administrador	276
11.	La actuación del administrador societario ante la garantía del <i>non bis in idem</i>	281
11.1.	Supuesto de caducidad del procedimiento principal.....	281
11.2.	Supuesto de la aplicación de sanciones por ilícitos tributarios de la sociedad al administrador societario	283
12.	Derecho al recupero de las sumas pagadas por el responsable: la demanda de repetición del director contra la sociedad	284
12.1.	El recupero de sumas pagadas por impuestos incumplidos por el responsable solidario	287
12.2.	El recupero de sumas pagadas por ilícitos	289
12.3.	El principio de no indiferencia.....	290

ÍNDICE

7

12.4. El derecho al recupero en el Ordenamiento argentino. Nuestra opinión.....	292
13. Necesidad de la petición de quiebra del contribuyente en caso de que se interprete que la responsabilidad es subsidiaria	293
14. Síntesis	295

CAPÍTULO QUINTO

EL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO COMO RESPUESTA DOGMÁTICA
A LOS PROBLEMAS DE AUTORÍA EN MATERIA DE
RESPONSABLES SOLIDARIOS

1. Concepto	302
2. Origen	303
3. Fundamento.....	305
3.1. Supuesto de participación	305
3.2. Principio general del Derecho.....	306
3.3. Necesidad práctica de la figura	307
4. Solución que aporta a la figura del responsable solidario.....	311
5. Notas distintivas.....	314
6. Síntesis	315

CAPÍTULO SEXTO

CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN MATERIA TRIBUTARIA

SECCIÓN I

CONDICIONES GENERALES EN LA APLICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

1. La responsabilidad solidaria sólo puede provenir de la ley 321
2. El amplio concepto de administrador de sociedad o entes
colectivos: sujetos comprendidos..... 326
3. Criterio subjetivo de responsabilidad: actuación personal del
administrador 328
 - 3.1. La imputación de responsabilidad al administrador 329
 - 3.2. Construcción jurisprudencial del criterio subjetivo de
responsabilidad 341
 - 3.3. Causales eximentes de responsabilidad 351
4. Ejercicio del cargo de director o administrador 355
5. Facultades otorgadas al director..... 361
6. Lineamientos para el análisis de la conducta del administrador 365

SECCION II

CONDICIONES PROCESALES PARA LA APLICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

7. Intimación administrativa previa para regularizar la situación fiscal371
 - 7.1. El procedimiento de determinación de oficio 371
 - 7.2. La intimación administrativa previa a la sociedad..... 375

7.3. Efecto particular que puede generar el inicio de dos procedimientos paralelos al responsable solidario y al contribuyente principal	385
7.4. Efectos sobre el administrador societario del concepto de conceptos erróneos y falsos	388
7.5. Supuestos de requerimientos múltiples incumplidos del contribuyente principal y su vinculación con la responsabilidad solidaria.....	390
7.6. Dudosa determinación de oficio de la deuda en los casos de “cómputo de conceptos improcedentes” y “pago provisorio de impuestos vencidos”	391
8. Procedimiento individual a cada uno de los directores en caso de varios responsables solidarios	396
9. Carga de la prueba y derecho de defensa del administrador	398
9.1. Razones fundadas en las dificultades económicas y financieras de la sociedad	406
9.2. Razones fundadas en la ausencia de manejo de los fondos de la sociedad	406
9.3. Insuficiencia de las razones fundadas en la existencia de un presunto engaño o abuso de confianza de parte de los socios	408
9.4. Razones fundadas en indicios	408
10. Extensión de la responsabilidad solidaria en cuanto a la cuantía.....	411
10.1. Respecto de los intereses	412
10.2. Respecto de las multas	415
11. El incumplimiento debe producirse durante la gestión del director..	421
12. Amplitud de las defensas que puede oponer el administrador de sociedades	425
13. La prescripción de los poderes del fisco. Computo respecto del contribuyente y del responsable solidario.....	426
14. Suspensión del plazo de la prescripción para la sociedad. Efectos respecto del responsable solidario.....	430
15. Interrupción del plazo de la prescripción para la sociedad. Efectos respecto del responsable solidario.....	436

10 RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES

SECCION III

RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR EN SUPUESTOS PARTICULARES

16. Responsabilidad del administrador en supuestos de alteraciones de la empresa	439
16.1. Cese de la actividad	439
16.2. Liquidación de la empresa	442
16.3. Adquisición de la empresa por parte de un tercero	443
17. Responsabilidad por la acción de los subordinados	447
18. Insuficiencia patrimonial de la empresa y responsabilidad solidaria del administrador societario	451
18.1. Enfoque de la doctrina	451
18.2. Enfoque de la jurisprudencia	458

SECCION IV

EFFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

19. Efectos del acto de atribución de responsabilidad sobre el administrador	465
20. Inexistencia del beneficio de ejecutar previamente los bienes de la sociedad	468
21. Efectos del pago por parte del responsable solidario	473
22. Extinción de la responsabilidad solidaria por fallecimiento del administrador societario	475

CAPÍTULO SÉPTIMO

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL DERECHO PÚBLICO
PROVINCIAL

1. Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires	477
--	-----

ÍNDICE

11

1.1.	Aplicación del régimen provincial de responsabilidad de los administradores.....	483
1.2.	La culpabilidad como condición de procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria.....	487
1.3.	Aplicación de la responsabilidad solidaria respecto de los síndicos de la sociedad.....	489
1.4.	Inaplicabilidad de la responsabilidad solidaria a cedentes de cuotas sociales instrumentada con anterioridad a la comisión de la infracción tributaria.....	491
1.5.	La responsabilidad de los administradores en casos de juicio de apremio iniciado.....	492
1.6.	Jurisprudencia.....	493
2.	Ciudad Autonoma de Buenos Aires.....	496
3.	Provincia de Córdoba.....	500
4.	Provincia de Mendoza.....	505
5.	Provincia de Neuquen.....	509
6.	Provincia de Santa Fe.....	511
7.	Provincia de Tucumán.....	513

CAPÍTULO OCTAVO

LA RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES POR DELITOS TRIBUTARIOS Y LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES

1.	Criterios generales.....	519
2.	Doctrina penal argentina.....	527
3.	El actuar en lugar de otro como encuadre dogmático de justificación de la aplicación de sanciones a un ente colectivo.....	531
4.	Régimen Penal Tributario.....	534
4.1.	El obligado como destinatario de la pena.....	537
4.2.	Adscripción de la ley argentina a la figura del actuar en lugar de otro en materia de delitos tributarios.....	544
5.	Jurisprudencia.....	548
5.1.	Admisibilidad del actuar en lugar de otro.....	548

12 RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES

5.2.	Intervención directa del responsable.....	549
5.3.	Administrador de hecho.....	551
5.4.	Límites al deber de actuación y lealtad del empleado	552
6.	Síntesis	553

CAPÍTULO NOVENO

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA DEL SÍNDICO EN
EL MARCO DE LAS QUIEBRAS Y CONCURSOS

1.	Regimen aplicable.....	555
2.	Jurisprudencia	557
3.	Síntesis	560

CONCLUSIONES	561
--------------------	-----

INDICE DE AUTORES	575
-------------------------	-----

ABREVIATURAS

AA.VV.	Autores varios.
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos.
ANSES	Administración Nacional de Seguridad Social
BO	Boletín Oficial.
CADH	Convención Americana de Derechos Humanos.
CEDA	Convención Europea de Derechos Humanos.
CIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos.
CFSS	Cámara Federal de la Seguridad Social.
CN	Constitución nacional.
CNACAF	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.
CNAC	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial.
CNac.A.PenalEcon	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
CNac.Cas. Penal	Cámara Nacional de Casación Penal.
CPCCN	Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.
CPPN	Código Procesal Penal de la Nación.
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación.
CTN	Código Tributario Nacional de la República Federativa del Brasil.
CUSS	Contribución Unificada de la Seguridad Social.
CUIT	Clave única de identificación tributaria.
DDJJ	Declaración Jurada.

DF	Revista Derecho Fiscal.
DGA.....	Dirección General de Aduanas.
DGI	Dirección General Impositiva.
DR.....	Decreto reglamentario.
ED	Revista El Derecho.
Fallos.....	Colección oficial de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
HPE.....	Hacienda Pública Española.
IMP	Revista Impuestos.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
JA.....	Revista Jurisprudencia Argentina.
LI.....	Revista La Información.
LL	Revista La Ley.
LGT.....	Ley General Tributaria Española.
LPT	Ley de Procedimientos Tributarios (ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).
LSC.....	Ley de Sociedades Comerciales (ley 19.550 y sus modificaciones).
PEN.....	Poder Ejecutivo Nacional.
PET	Periódico Económico Tributario.
RADT	Revista Argentina de Derecho Tributario.
RDCO	Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones.
RG.....	Resolución General.
RGR	Reglamento General de Recaudación español.
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.
REDF.	Revista Española de Derecho Financiero.
STJCE.....	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
SIJP	Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
SUSS	Sistema Único de Seguridad Social.
TC	Tribunal Constitucional de España.

ABREVIATURAS

15

TEAC.....	Tribunal Económico Administrativo Central español.
TEDH.....	Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
TFABA	Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires.
TFN.....	Tribunal Fiscal de la Nación.
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
TOral.Crim.Fed.....	Tribunal Oral Criminal Federal.
UTE	Unión Transitoria de Empresas.

OBJETO

1) El objeto de la tesis radica en el análisis de las diversas consecuencias que se producen en el ordenamiento jurídico tributario argentino con motivo de la insuficiente regulación jurídica del régimen de responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos, sean sociedades, entidades sin fines de lucro, asociaciones de diversa naturaleza, fideicomisos y todo aquel sujeto pasivo de la obligación tributaria que implique que un sujeto, persona física, actúa en nombre y representación de aquel.

Una nutrida familia de fallos judiciales se ha ocupado del instituto de la responsabilidad solidaria de los administradores y en torno a ella se han modelado las notas distintivas de esta responsabilidad tributaria. Dicha construcción pretoriana a veces se exhibe contradictoria si se comparan las argumentaciones jurídicas de diversa índole que adoptan los jueces, producto de la insuficiencia normativa de la figura en análisis frente a la necesidad de dar respuestas y soluciones a la pretensión de la administración de cautelar el crédito tributario. De manera casi uniforme, la jurisprudencia tributaria argentina ha interpretado que el régimen de responsabilidad fiscal de los administradores de sociedades es de naturaleza represiva. Esto significa que la responsabilidad tributaria del administrador se identifica con una sanción, no por el ejercicio de un cargo sino por el actuar en representación de otro. Esta simplificación argumental desata una serie de fuertes interrogantes que motivan la elección de este tema.

El camino elegido por el legislador derivó en que la interpretación de la responsabilidad tributaria del administrador

societario se asemeje a una figura una naturaleza marcadamente sancionatoria. Siendo esta la hermenéutica predominante, aparecen una multiplicidad de cuestiones que se originan en la atribución de tal naturaleza jurídica. Por ejemplo, si el ordenamiento se edifica en torno del concepto de Estado constitucional de Derecho, ¿cómo compatibilizar el principio de capacidad contributiva con la responsabilidad solidaria?. Además, ¿qué aportes brinda el Derecho societario para evaluar la conducta del administrador? por ejemplo el sistema del *Business Judgment Rule*, su actuación de buena fe, las consecuencias del carácter represivo de la figura tales como la figura de la sanción anómala, los alcances del criterio subjetivo de responsabilidad, el derecho al recupero de las sumas pagadas por el responsable y la demanda de repetición del director contra la sociedad, la necesaria concurrencia del principio de proporcionalidad, el exceso de punición, los efectos del pago del responsable solidario en relación con la sociedad (¿implica la quiebra de ésta?), el derecho del administrador a no autoinculparse, la invocación del error excusable, entre otros interrogantes. El plexo garantista del Derecho penal ¿se aplica *in totum* a estos cuestionamientos del Fisco?.

En algunos precedentes los jueces han afirmado que la solidaridad es una forma de garantizar el crédito tributario por tanto, siendo el responsable del tributo el sujeto pasivo de la obligación tributaria, esta figura es que apunta a garantizar el impuesto a favor del Estado, en otros términos, es una responsabilidad de naturaleza subsidiaria (aún cuando la norma que regula la cuestión textualmente dispone que la responsabilidad es solidaria. Afirmaciones de esta envergadura nos llevar a concluir que –si es una responsabilidad subsidiaria- el Fisco nacional debería ejercer todas las herramientas que el ordenamiento jurídico le acuerda para el cobro de una deuda, inclusive solicitando la quiebra del deudor principal e inhibiéndolo para, recién en esa oportunidad, dirigirse contra el administrador del ente colectivo. Sin embargo esto no es así: el Fisco nacional no excute

los bienes del deudor principal para luego dirigirse al solidario, precisamente por la norma no lo regula de esta forma. Ello no obstante, algunos jueces lo han interpretado como una responsabilidad subsidiaria.

Esta somera descripción de cuestiones a estudiar, tienen una trascendencia concreta en el operador jurídico porque, a veces, carece de coherencia el sistema. En otros términos, o se asume que no se trata de un régimen marcadamente represivo sino de garantía –más aproximado a la realidad normativa española- pero que no es posible por mandato expreso del art. 8 inc. a) de la LPT, o se concluye que es un régimen marcadamente represivo con todo lo que ello incluye (garantías penales plenas para el administrador de la sociedad, entre otras cuestiones).

2) Intento colocar, en este banco de pruebas, todas estas cuestiones organizadas metodológicamente para análisis ordenado con la pretensión de dar respuesta al interrogante sobre si, frente a las particularidades de la administración de una sociedad comercial en la actualidad como cualquier otro ente colectivo en que una persona física actúa en lugar de la persona jurídica, la norma argentina se autoabastece o no y si la construcción pretoriana que se ha diseñado en su entorno es aceptable o exhibe fisuras en su fundamentación.

La norma del art. 8 inc. a) de la LPT fue redactada en una época en que faltaban, entre muchos, tres datos liminares en la sociedad comercial actual: a) la sofisticación en la gestión de la sociedad comercial pues en la estructura de las pequeñas sociedades comerciales se puede comprender más claramente la atribución de responsabilidad solidarias pero el sistema no es claramente adaptable cuando se está frente a una compañía de dimensiones diferentes; b) la complejidad que se produce en relación con la interpretación de las normas tributarias cuando se intentan aplicar a un sujeto, persona física, que actúa en lugar de otro –el responsable principal del gravamen- y c) la dimensión de las empresas era, en términos generales, diferente a las

actuales en las que –en muchos casos- tienen sociedades controlantes radicadas en otros países.

La tesis también analiza el régimen de responsabilidad vigente en la provincia de Buenos Aires, cuya ley provincial N° 10.397 en sus arts. 18, inc. 2 y 21 establecen que los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas, son responsables de manera *solidaria e ilimitada* con el contribuyente principal y por consiguiente, por las obligaciones tributarias de las sociedades que representan y administran. En la citada jurisdicción provincial, para eximirse de responsabilidad, tales administradores deben contar con una compleja prueba como es la acreditación expresa de que han exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes provinciales, los fondos necesarios para el pago de tales tributos y, además, que la sociedad los ha colocado en la imposibilidad de cumplir formal, correcta y tempestivamente.

En varias ocasiones este régimen de responsabilidad vicaria nos enfrenta a una dificultad que muestra la tensión de dos datos de la realidad tributaria: por una parte, el de la recaudación, protección del crédito tributario y cumplimiento de la ley y por la otra la necesidad de acordar suficiente flexibilidad a la administración de la sociedad sin caer en el paroxismo sancionatorio que inhibe la normal conducción de la misma, sabiendo el administrador que su patrimonio personal está en juego con las decisiones de naturaleza tributaria que adopte en nombre de la sociedad que administra.

Las normas de la LPT sobre las cuales se edifica toda esta interpretación, parecen haber tenido como destinatario a un tipo de sociedad pequeña o mediana. Pero si se considera que la administración de una sociedad, en la actualidad, observa en los hechos aristas más complejas y encriptadas, parecería que la solución normativa adoptada por la ley argentina, para estos casos, la aplicación del sistema de responsabilidad solidaria merece un viraje

hacia la responsabilidad como garantía de cumplimiento más que una sanción.

Es por ello que se puede advertir que más allá de la norma positiva y aunque ésta recoja el principio de culpabilidad, fue necesario que la jurisprudencia de los tribunales indagara con mayor profundidad y precisión en torno a los principios para dar respuesta a los diversos planteos que han ido apareciendo en relación con la responsabilidad del administrador de sociedades.

Pretendo con esta investigación ofrecer una arista interpretativa que justifique otra perspectiva de análisis de la responsabilidad solidaria de los administradores de entes colectivos, identificando las cuestiones inexploradas, aún, por la jurisprudencia. Avanzo, entonces, sobre la coherencia o no de considerar al sistema con cuño represivo, como lo ha sostenido en reiteradas oportunidades la jurisprudencia argentina acompañando la doctrina a esta interpretación. En otras palabras, si se trata de un sistema sancionatorio en el que se aplique sin cortapisas todo el plexo garantista del Derecho penal, en favor del administrador societario cuando éste es llamado por la autoridad tributaria para responder por las deudas de la sociedad que él administró.

Por este camino transitará la tesis para enfatizar los temas de mayor grado de conflictivismo jurídico. Con este propósito el estudio comparará el régimen argentino con el español y el brasileño a cuyas fuentes abrevaré para trazar las líneas análogas o contrapuestas y ofrecer nuevas perspectivas al ordenamiento nacional.

3) Asimismo me ocupo de tamizar el objeto de estudio de la tesis desde la perspectiva iusfilosófica de los principios jurídicos adelantando desde ya que mi enfoque no privilegia sólo el Derecho positivo sino que éste se conecta inexorablemente con valores superiores que el ordenamiento positivo siempre debe observar. Un principio fuerte como el de la culpa -indispensable para que se aplique el sistema de responsabilidad solidaria- aparece incorporado a la

propia norma que regula el tema en nuestro país. Este dato revela que la norma argentina hunde sus pilares para la construcción de este régimen, en los principios y desde estos parte la construcción jurisprudencial que a través de una abundante actividad judicial, tanto del TFN como de la Justicia federal, cuyas sentencias –como ya se adelantó- han ido modelando la figura en estudio.

La razón de anclar en los principios estriba en que las normas terminan debilitando su validez y vigencia frente ante la influencia de los principios, que pueden prevalecer y, como consecuencia, expulsar a las normas del ordenamiento jurídico, en caso de que aquella creación del hombre contradigan a tales valores superiores e inexorables. Esta concepción, en el sistema continental del Derecho sin duda produce cierta incertidumbre en el jurista y en los justiciables debido a que los conflictos jurídicos no siempre se resolverán según las previsiones de las normas, pues cabe la posibilidad de que para ello se recurra a los principios y se descalifique a las normas. Ante la preocupación que inspira al normativismo para que los diferentes tipos de problemas jurídicos tengan una solución segura, general y anticipada por vía de la ley, el principalismo orienta su esfuerzo para que la respuesta se construya equitativa e inéditamente para cada caso¹. El derecho, como disciplina práctica, hecha sus raíces en la realidad. Señala VIGO que “las normas terminan debilitadas en su validez y vigencia desde el momento que quedan sujetas en última instancia al control de compatibilidad con los principios, corriendo el riesgo que éstos terminen prevaleciendo y, en consecuencia, expulsando del ordenamiento a las normas que grave e insuperablemente contradicen a los principios del derecho”².

¹ DELGADO BARRIO, Javier y VIGO, Rodolfo L. *Sobre los principios jurídicos*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 147.

² VIGO, Rodolfo Luis. *De la ley al Derecho*. Porrúa, México DF, 2003, p. 101.

La conexión entre normas y principios deja traslucir la tensión entre el valor seguridad y el valor justicia, siendo el juez el que ajustará las conductas de los sujetos a los principios y a la ley. Podemos compulsar esta afirmación con un ejemplo simple. Un administrador societario que tiene entre sus funciones la de aplicar los fondos sociales para el pago de los tributos a cargo de la sociedad, se enfrenta a la decisión de optar entre honrar las deudas de la compañía –las que, de no hacerlo, podrían derivar en la incursión en un estado falencial del cual se trata de alejar-, pagar los impuestos o pagar los salarios. Será el juez el encargado de decidir si la conducta merece reproche (responsabilidad solidaria) o, por el contrario, es valorada en atención a las circunstancias particulares del caso que no la hacen merecedora de la sanción. De allí que los jueces, como se verá, han establecido que no basta el hecho de que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos de dirección para que se lo considere responsable tributario, pues tal responsabilidad solo alcanza a quienes administran o disponen de los fondos sociales, de manera que los demás miembros -que no tienen asignadas esas funciones- no son responsables.

En suma, intentaré analizar la coherencia del régimen, los principios aplicables, todo ordenado en torno al valor Justicia que es el único que se debe privilegiar, entendiendo que el Derecho se encuentra indisolublemente unido a la idea de reparto, legado que proviene del Derecho romano.

METODOLOGÍA

a) Con el propósito señalado adopto un camino metodológico que transita por el análisis de la solución normativa y la superación del constructivismo jurídico a través de los principios, la construcción pretoriana del sistema de responsabilidad de los administradores, la relación del administrador con la obligación jurídica tributaria, la naturaleza jurídica de esta responsabilidad y sus modalidades; la precisión de algunos conceptos necesarios, con la figura del director externo y el interno y si esta diferenciación es admisible en función de las obligaciones a cargo de cada uno de estos; el aporte del *Business Judgment Rule* para el análisis de la responsabilidad de los administradores; las múltiples consecuencias que se derivan del carácter represivo con el que está descrita la regulación normativa de la responsabilidad del administrador; el concepto dogmático del actuar en lugar del otro aplicado al tema en examen y los parámetros de aplicación de la norma en sus diversos aspectos.

Recurriré, para este fin, a la herramienta dogmática penalista del “actuar en lugar de otro” pues la juzgo como apta para dar una respuesta dogmática jurídica a tales responsables por deuda ajena. Se trata esta expresión, proveniente de la doctrina del Derecho penal, de una figura que engarza perfectamente para describir la situación en la que personas físicas actúan por personas jurídicas y, a través de aquellas, se puede dar respuesta a los problemas de autoría (pues no es la sociedad comercial, el fideicomiso, la unión transitoria de empresas, la asociación civil, etc. la que actúa frente al Fisco sino sus representantes por cuenta de aquellas).

Considero que este concepto, novedoso en el análisis de las cuestiones tributarias, puede aportar a los estudiosos de nuestra materia unas nuevas perspectivas de encuadre jurídico cuando, como

es el caso de estudio, quien actúa por el contribuyente principal – siendo éste un ente colectivo, impersonal como lo son las sociedades, las entidades sin fines de lucro, las entidades deportivas, de cultura, las uniones transitorias de empresas, los fideicomisos, para citar sólo las más usuales y trascendentes- es otro sujeto persona física.

b) Analizaré el carácter subjetivo de la responsabilidad de los administradores, lo cual implica que lo que subyace y es amparado por nuestro ordenamiento es el dato que sólo se puede ser responsable si el acto de reproche se puede atribuir al administrador de la sociedad a título de culpa o dolo. Dicha solidaridad en nuestro ordenamiento se comporta como una responsabilidad solidaria de carácter impropio, pues como se analizará -conjuntamente con los aspectos procesales del régimen de la responsabilidad solidaria- la exigencia normativa de intimar previamente a la sociedad y luego al administrador, implica que durante un pequeño lapso procesal la solidaridad no funciona plenamente sino que rige la subsidiariedad. Transcurrido ese breve lapso procesal, como se analizará más adelante, la responsabilidad del administrador del ente colectivo es marcadamente de la solidaridad (indistintamente el acreedor puede accionar contra responsable principal o el responsable solidario).

c) Me ocuparé del aporte que el Derecho societario y las nuevas tendencias en la administración profesional de entes colectivos puede ofrecer al objeto de este estudio.

d) Siendo el Derecho un saber práctico, para formular mis conclusiones compulsaré el ordenamiento jurídico tributario argentino con el español y mínimamente con el brasileño a fin de trazar unas vías comparativas que sirvan para el mejoramiento de nuestro sistema local, aprovechando las diversas perspectivas que aquellos tienen a diferencia de nuestro ordenamiento y pueden contribuir, al menos doctrinariamente en un enfoque más claro de la responsabilidad de los administradores.

e) Asimismo me ocupo de las insoslayables proyecciones procesales que tiene la cuestión que enfrentan, al operador jurídico, a situaciones que la propia ley no resuelve sino que ha sido la jurisprudencia la que ha ido modelando las formas de aplicación de la solidaridad tributaria.

f) Finalmente, también me ocuparé del necesario análisis acerca de cómo se comporta el principio de capacidad contributiva cuando es el administrador el que responde por la deuda de su mandante, la sociedad. Ello en razón de que la norma tributaria, cuando mide la capacidad contributiva, lo hace considerando a la sociedad y no a la persona física del administrador. Finalmente, también se avanza sobre el problema de la eventual acción de regreso del administrador de la sociedad contra la empresa, interpretando que la solución será diferente si se trata de responder por las consecuencias de un ilícito (porque el sujeto persona física intervino en él) o por incumplimiento de la obligación fiscal (que, aún habiendo intervenido la valoración de la conducta debería ser diferente).

INTRODUCCIÓN

Es fácil advertir que la conducción de una sociedad comercial, en la actualidad, no es análoga a la que existía en los tiempos en que nuestro ordenamiento tributario reguló la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades y todo ente colectivo. El funcionamiento de las empresas creció en complejidad y consecuentemente ello incide en su administración.

El legislador que originariamente elaboró estas normas no podía prever esas situaciones tributarias encriptadas que rodean a la gestión diaria de una empresa, cuya inobservancia genera consecuencias jurídicas. La multiplicidad de obligaciones tributarias, en el plano nacional, provincial y municipal, muchas veces es difíciles de interpretar, por lo que se encontrará en mejores condiciones aquella sociedad que cuenta con una administración profesional en comparación con aquella que no la tiene. Es decir, un administrador profesional tendrá mayores opciones de información, por su conocimiento y por el asesoramiento externo al que seguramente puede recurrir, en comparación con aquel administrador que no lo es y que se debate periódicamente ante las diversas áreas de la gestión societaria. Otras empresas no cuentan con el asesoramiento profesional técnico especializado y la ley tributaria –como no puede ser de otra forma- legisla sin distingo alguno.

La norma tributaria no requiere ningún método especial para su interpretación. Ello no obstante contiene algunas características de movilidad, cambio, contenidos económicos, interrelaciones, por la variedad de decretos que la reglamentan, interpretaciones de la propia autoridad tributaria como también el criterio agresivo, la ingeniería y planificación fiscal y muchas veces el abuso que –en ciertas circunstancias- coadyuvan tanto al error como la ignorancia de la ley,

en definitiva al incumplimiento de la ley. En ese terreno trabaja el operador jurídico que, en este caso en estudio, es el administrador de la sociedad sobre quien recae la carga de cumplir con las obligaciones tributarias de aquella. Como enseñara HOLMES, no se puede dejar de considerar que la ley tributaria no tiene la transparencia del cristal, sino que es la piel de un pensamiento viviente y puede variar sustancialmente en color y contenido, de acuerdo con las circunstancias y el tiempo en el cual es usada³.

Si consideramos que la ley argentina, cuyo origen se remonta al decreto 14.341/46, puede claramente advertirse que la norma tuvo en vista otra realidad de país, otro tipo de desarrollo de las sociedades comerciales, otras circunstancias en la realización de negocios comerciales y jurídicos. Nuestra legislación no se ha remozado en este aspecto perviviendo hasta nuestros días como se elaboró en sus orígenes.

El celo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias era, seguramente, menor en el pasado si se lo comprara con la actualidad. Sin embargo el Derecho tributario se fue consolidando a través del tiempo como una disciplina del Derecho con autonomía dogmática. A pesar de los años transcurridos y tantas reformas tributarias, este

³ También HOLMES se encarga que desarticular la idea de que el Derecho pueda configurarse con la exactitud propia de las ciencias matemáticas y, por consiguiente, encontrarse en él una solución segura y exacta. Esta confusión proviene de la forma lógica con que se revisten las sentencias y, en general, todo el lenguaje jurídico y se ve favorecido por el ansia humana de seguridad y certidumbre. Pero por más irreprochable que fuere cualquier razonamiento jurídico, lógicamente existe un punto de partida que depende de una valoración, de un juicio de valor y a ese punto de partida, es decir, a la preferencia de uno y otro de los diversos fundamentos posibles que se puedan poner a la base de las disposiciones o de las resoluciones jurídicas, no se le puede aplicar la matemática ni la lógica. Según los intereses que se trate de salvaguardar ante todo, la solución que se da al caso será distinta. (RODRIGUEZ PANIAGUA, José María. *Historia del Pensamiento Jurídico, T. II, Siglos XIX y XX*, Universidad Complutense, Octava Edición, Madrid, 1997, p. 577).

régimen jurídico ha quedado inmutable y limitado a una escueta regulación siendo la jurisprudencia la que ha tenido que dar certeza en la aplicación de la figura de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades superando, por vía hermenéutica, falencias que la ley positiva exhibe hasta la actualidad.

Serán los jueces quienes llamados a intervenir en estas cuestiones apliquen el principio jurídico contenido en la propia ley de procedimientos tributarios relativo a excluir de responsabilidad a los administradores societarios que pueden acreditar que la omisión tributaria de la sociedad, aún conociéndola, no les resulta imputable.

Es frecuente advertir, cuando se compulsa en un caso concreto la aplicación del régimen de responsabilidad solidaria del administrador societario y de todo ente colectivo, que a veces se la utiliza como un instrumento de presión psicológica fundada en el temor que invade al administrador de la sociedad, más que en el objetivo jurídico de resguardar el crédito tributario. Cuantas veces el operador jurídico se enfrenta a situaciones tributarias dudosas, oscuras, ambiguas ante las que, iniciado el procedimiento administrativo de determinación, el administrador societario es notificado en su condición de potencial responsable solidario y, frente al inicio de ese procedimiento decide regularizar sólo por el temor que significa responder en forma personal y solidaria con la sociedad. A esto puede sumarse un fenómeno frecuente en el ámbito de las relaciones del Derecho del trabajo donde es común que las sentencias condenatorias al pago de indemnizaciones incluyan al representante legal como responsable solidario. Si a todo esto se suma el ofrecimiento de planes de regularización fiscal a veces atractivos, encontramos alineados una serie de datos que llevar al administrador societario a tomar el camino simple de la regularización ofrecida por el Estado antes de la defensa del valor justicia, pues es mayor el interés en una solución rápida despojada de las implicancias inciertas en cuanto a sus resultados que tiene toda controversia judicial.

El endurecimiento usual de las normas sobre responsabilidad de administradores de sociedades, señala CARBAJO VASCO, obliga a las personas que se encarguen de esta función a evaluar, adecuadamente, los riesgos y las contras que derivan de la aceptación de este cargo⁴. En igual sentido MOYA JIMÉNEZ afirma que “ser administrador de una sociedad de cierta consideración desde hace algún tiempo ya no es la panacea y una situación de cierto privilegio sino que encarna una serie de riesgos y responsabilidades que hay que asumir y responder de ellas”⁵. Y no puede ser de otra manera pues es obligación del Estado cautelar, por todas las vías jurídicas posibles, el crédito tributario aún cuando no puede perderse de vista que en el horizonte del comportamiento de la Administración, como sabemos, debe estar presente el ejercicio de la prudencia en la aplicación de las normas ya que “...es el propio Estado -persona ética por excelencia- el que debe empezar por dar el ejemplo”⁶ y quien “... debe actuar no sólo dentro del orden jurídico sino también en consideración a la equidad y a los principios que la informan”⁷. Ello no hace más que reforzar el concepto acuñado por la jurisprudencia de la CSJN a fines del siglo XIX en la que sentenció que “la Administración... debe ser leal, franca y pública en todos sus actos”⁸.

Lo que subyace en el desarrollo de este análisis radica en demostrar, en definitiva, que la ley positiva cedió ante el vigor y trascendencia de los principios jurídicos que permiten una mejor

⁴ CARBAJO VASCO, Domingo. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles”. *Crónica Tributaria*, Madrid, T N° 76, 1995, p. 62.

⁵ MOYA JIMÉNEZ, Antonio. *La responsabilidad de los administradores de las empresas insolventes*. 3° edición. Bosch, Barcelona, 2002, p. 18.

⁶ Cfr. Dictámenes 201-167 y Dictamen n° 4/95, del 4/1/95, publicados en *Revista Régimen de la Administración Pública* n° 202, ps. 123 y sigs.

⁷ Cfr. Dictámenes 79-77; ídem 106-264.

⁸ Fallos 10:203.

realización concreta de la norma, pues la regulación de la responsabilidad de los administradores de sociedades por las obligaciones tributarias incumplidas de la sociedad se reduce a unos pocos artículos de la ley de procedimientos tributarios. Estas normas han sido interpretadas por los tribunales a través del prisma de los principios. La ley por sí sola, una vez más, demuestra su insuficiencia pues es necesario recurrir a los principios jurídicos en busca de las soluciones que el derecho positivo por sí solo no puede ofrecer.

Muchos de estos interrogantes no existirían si el régimen argentino adoptase clara y directamente la función de garantía del crédito tributario despojando el concepto de responsabilidad personal y solidaria de los administradores de los entes colectivos, limitando la solidaridad de aquellos cuando actúan con intencionalidad de incumplir la ley, como es en el régimen español –donde para la generalidad impera el sistema de responsabilidad subsidiaria, es decir, de garantía-.

CAPÍTULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

1. ACLARACIÓN TERMINOLÓGICA: ALCANCE DEL TÉRMINO “ADMINISTRADOR SOCIETARIO” O “ADMINISTRADOR DE ENTE COLECTIVO”

En toda la extensión de esta tesis, los términos “administrador societario” o “administrador de ente colectivo” son empleados para hacer referencia, en forma resumida y por tanto más directa, a aquellos sujetos sobre quienes, según la clase de entidad jurídica que administren, pesa la responsabilidad tributaria personal y solidaria por ser ellos en el caso concreto sobre quienes recae la obligación de cumplir con las obligaciones fiscales del ente que administran.

Ese “administrador societario” no es necesariamente el administrador o representante al cual alude el art. 59 de la LSC. Pueden o no coincidir con estos. Lo importante es que el sujeto de que se trate sea el encargado, dentro de la distribución de funciones en la

sociedad, del cumplimiento y pago de las obligaciones tributarias de ésta.

En consecuencia, resulta necesario aclarar que el alcance de “administrador societario” o “administrador de ente colectivo” que utilizo a lo largo de este análisis comprende un amplio espectro de sujetos tales como los directores de sociedades anónimas, el presidente del directorio, los gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los representantes de las personas jurídicas, el administrador de una sociedad civil, los consejeros de cooperativas, los administradores de entidades sin fines de lucro, los fiduciarios de los fideicomisos, los síndicos de concursos y quiebras, en tanto dentro de la distribución de competencias de la entidad se encuentren la de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias; los administradores de patrimonios, empresas o bienes y los mandatarios con facultad de percibir dinero, todos ellos en tanto en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente por aquellos sujetos pasivos.

La jurisprudencia se ha ocupado de este aspecto omnicomprendivo de sujetos. Así en la causa “Delpino”⁹ el TFN

⁹ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03. Textualmente dispone el Tribunal: “...Que, en orden al agravio vinculado al carácter de “representante” social endilgado por el Ente Recaudador al determinar de oficio su responsabilidad solidaria, yerra el apelante en su conceptualización y apoyatura jurídica. El mismo cita en sustento de su tesis, el artículo 268 de la LSC, el cual establece que “La representación de la sociedad corresponde al presidente del Directorio”..., en este orden de ideas, no resulta irrelevante advertir que el plexo normativo tributario brindado especialmente por la ley de rito y su decreto reglamentario, imponen una consideración distinta que termina por sustentar la calificación realizada por el organismo fiscal... así, el artículo 6 de la ley 11683 establece que están obligados a pagar el tributo al Fisco..., como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados:... d) los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas...”... de lo expuesto, se deduce que la ley fiscal ha delineado con características propias el concepto de representante de las personas

interpretó el carácter amplio del concepto “representante de las personas jurídicas” que involucra al régimen de responsabilidad por cumplimiento de deuda ajena, pues este tiene características propias ya que se incluyen en tal condición a los directores y aun a gerentes de tales entes, apartándose del concepto de representación contenido en el artículo 268 de la LSC¹⁰. En el Capítulo VI punto 2 se individualizan de manera descriptiva, al amplio espectro de sujetos que involucra esta denominación.

2. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA COMO FORMA DE PROTECCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

En su condición de sujeto activo de la obligación tributaria, la misión del Fisco radica en controlar, verificar, fiscalizar y proteger así

jurídicas, incorporando expresamente en dicha noción, a los directores y aun gerentes de tales entes, en apartamiento del concepto de representación contenido en el artículo 268 de la LSC señalado por el contribuyente. Nótese, a su vez, y en lo que interesa específicamente a la responsabilidad solidaria, que el artículo 8 de la Ley de Procedimiento remite en su inciso a), a los cinco primeros supuestos previstos en el artículo 6, entre los cuales se encuentra el referido a “los directores”.

¹⁰ El art. 268 de la LSC expresamente dispone “La representación de la sociedad corresponde al presidente del directorio. El estatuto puede autorizar la actuación de uno o más directores. En ambos supuestos se aplicará el artículo 58”. El art. 58, a su vez, expresa “El administrador o el representante que de acuerdo con el contrato o por disposición de la ley tenga la representación de la sociedad, obliga a ésta por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social. Este régimen se aplica aun en infracción de la organización plural, si se tratare de obligaciones contraídas mediante títulos valores, por contratos entre ausentes, de adhesión o concluidos mediante formularios, salvo cuando el tercero tuviere conocimiento efectivo de que el acto se celebra en infracción de la representación plural. Estas facultades legales de los administradores o representantes respecto de los terceros no afectan la validez interna de las restricciones contractuales y la responsabilidad por su infracción”.

el normal cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente. Para el cumplimiento de estos fines, la LPT le otorga una serie de facultades. Además nuestra legislación procura asegurar el adecuado cumplimiento de las normas fiscales y el ingreso de los fondos pertinentes al Fisco para lo cual contempla diversos mecanismos compulsivos que facilitan al Estado la recaudación expeditiva o el aseguramiento de sus créditos (juicios de apremio, embargos, medidas cautelares diversas, facultad de librar boletas de deudas sin procesos determinativos previos cuando se imputan contra un determinado impuesto conceptos improcedentes, privilegios fiscales por los cuales la Administración fiscal goza de la prerrogativa de ser pagado antes que otro acreedor, la suspensión del curso de la prescripción, etc.).

Las sociedades comerciales y demás entes colectivos, en su condición de sujetos pasivos de la obligación jurídica tributaria cuando se configura la obligación de contribuir, deben cumplir con los deberes tributarios que la ley les impone y deben pagar en oportunidad en que las normas disponen. Para tal fin cuentan con un funcionario encargado de realizarla que, según la dimensión de la empresa, tendrá mayor o menor especialización o profesionalismo con la técnica tributaria, pues es comprensible que una pequeña empresa (sumergida en la cotidianeidad de la solución permanente de temas concretos, en la necesidad de cuidar al máximo sus recursos económicos y en el objetivo primordial de desarrollar el comercio) depositará esta función de director sobre un sujeto a cargo de múltiples funciones o directamente esta responsabilidad recaerá sobre el dueño de la empresa, confundiéndose en este último caso, en la misma persona, dueño y administrador.

Sea el administrador de la sociedad un profesional o no en las tareas de gestión de la empresa, la ley hará reposar la responsabilidad personal y solidaria sobre ellos con el expreso propósito de proteger el crédito tributario al cual tiene derecho el Fisco. En otras palabras, el

Estado se asegura que alguien se haga cargo del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad pues ésta actúa a través de personas, y si ese sujeto –el administrador- no cumpliera con tales obligaciones, él responderá con sus propios bienes. Es una garantía de cobro intensa (solidaria) y no cautelar o secundaria (subsidiaria).

La ley tributaria en principio tiene por hipótesis de trabajo a una sola persona, que es el contribuyente. Por regla general, con éste basta para garantizar al Estado el impuesto, en lo concerniente a su pretensión pues el Estado, a través de su administración tributaria, puede exigir coactivamente el pago del gravamen. Pero muchas veces ocurren dificultades que impiden al acreedor hacerse de su crédito, por razones de diversa naturaleza. Por esta razón, el derecho tributario ha tratado de superar estas dificultades extendiendo la obligación personal del impuesto a una pluralidad de personas. El acreedor del impuesto tiene así, la posibilidad de exigir, siendo necesario, entre varios deudores (o personas a considerar como deudores). El Estado toma los recaudos necesarios para proteger su crédito al cual tiene derecho (porque lo enlaza con los contribuyentes una obligación *ex lege*) contra la insolvencia o mala voluntad de aquel que está llamado en primer término a la prestación. El derecho tributario define comúnmente los diversos institutos jurídicos que sirven a la extensión de la obligación personal del impuesto, con el concepto “responsabilidad”.

Se observan dos relaciones jurídicas de naturaleza tributaria claramente diferenciadas. La primera de ellas es la entablada entre el Estado y la sociedad comercial –o ente colectivo-, como contribuyente de un gravamen determinado. La segunda es la que enlaza al Estado con el administrador de esa sociedad comercial –o ente colectivo-, cuando determinadas circunstancias de su actuación derivan en la formulación de un cargo a la sociedad por la que dicho administrador debe responder personalmente. La primera nos enfrenta al concepto que nuestra ley procesal tributaria definió como “responsable por

deuda propia”, la segunda al de “responsables por deuda ajena” elevando a estos últimos a la categoría de responsables en forma personal y solidaria con el deudor principal, en razón de que resulta necesario para el Estado contar con un brazo ejecutor del cumplimiento de la obligación y, consecuentemente contar con un responsable de quien obtener el ingreso fiscal, en caso de que tal obligación legal no se cumpla.

Aún cuando las dos perspectivas de relaciones jurídicas que se entablan aparecen con notable evidencia, el TFN en algún fallo señaló que los dos planos de obligaciones que se instituyen a través del régimen de responsabilidad de los administradores de sociedades, no son de diversa estructura jurídica, sino que son colocadas de grado distinto: la una, obligación principal; la otra, la obligación de garantía de aquélla y dependiente, por tanto, de ella¹¹.

Mi foco de análisis se limita al segundo de los planos indicados en el párrafo anterior, es decir a la responsabilidad solidaria de los administradores por la posición que ocupan. El tema, de permanente actualidad y notable trascendencia práctica, fue abordado por la doctrina de Derecho tributario nacional y extranjera¹², por la

¹¹ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03.

¹² ALONSO UREBA, Alberto. “Presupuestos de la responsabilidad social de los administradores de una sociedad anónima”. Revista de Derecho Mercantil, N° 198 (1990) ps. 639 y s.s.; ATAZ HERNÁNDEZ, J. “La responsabilidad de los administradores de sociedades en material fiscal” AAVV, *Estudios de Derecho fiscal en homenaje a Jaime Basanta*, Coordinados por F. De Luis Díaz Monasterio, Civitas, Madrid, 1994; AAVV, “Los sujetos pasivos y responsables tributarios” (ponencias de profesores y catedráticos españoles ante las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 1995, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997; ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Porrúa, México 2000; ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976; BARRACHINA JUAN, E. “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. El acto de derviación de responsabilidad” Gaceta Fiscal, N° 168, 1998; BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributario*, Saraiva, San Pablo,

Brasil, 12º edición, 1999, p. 309 y s.s.; BECELAERE, Gerardo R. Van, “Responsabilidad contravencional tributaria de los administradores de sociedades”, Tesina presentada en el Master en Asesoramiento Jurídico de Empresas, Universidad Austral, Facultad de Ciencias Empresariales de Rosario, Santa Fe, abril de 2001, con tutoría de la Dra. Clara Rescia de De la Horra, que puede compulsarse en la biblioteca de dicha Universidad; BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan, Italia, 2000; BUENO CHOCANO, Patricia. “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en la legislación peruana”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. N° 37, Diciembre de 1999, p. 55 y s.s.; CALVO ORTEGA, R. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos” HPE, N° 5, 1970 y “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, HPE, N° 10, 1971; CASAS, José Osvaldo. “La responsabilidad tributaria de los directores, gerentes y demás representantes societarios”, DF XV, p. 77 y s.s. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario*, Parte General, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1999, ps. 184 y 195; CARBAJO VASCO, Domingo. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles”. *Crónica Tributaria*, Madrid, T N° 76, 1995; CASTELLANOS, Fernando. “Responsabilidad fiscal de los directores de sociedades anónimas”. IMP, XXXI-A, 115; CELLINI, Barbara. “Responsabili per la sanzione amministrativa”, en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, Italia, 2000, p. 302 y s.s.; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los responsables tributarios*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2003; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Lex Nova, Valladolid, España, 1999; DELGADO GARCÍA, Ana María en *La derivación de la responsabilidad tributaria*, Tecnos, Madrid, 1996; FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, CEDAM, Padova, 1997, seconda edizione, p. 267 y s.s.; FANTOZZI, Augusto. “La Solidarietà Tributaria”, en *Trattato di Diritto Tributario*, Diretto da Andrea AMATUCCI, Cedam, Padova, 1994, Volume Secondo, p. 453; FREYTES, Roberto O. “Determinación de la responsabilidad tributaria por deuda ajena”, DF, XVII, 15; “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas”, DF XXVII-B, p. 718 y “Nuevamente sobre la responsabilidad fiscal de los directores de sociedades anónimas”. DF XXIII, 743; FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. “Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario”, Civitas, REDF, N 91, 1996 y “Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro”, Civitas, REDF, N 117 2003, ps. 5 a 21; GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Responsabilidade tributária*. Cuaderno de Pesquisas Tributárias, N° 5, Resenha Tributária, Centro de Extensão Universitária de San Pablo, Brasil; GANDRA DA

SILVA MARTINS, Ives. *Comentarios ao Código Tributario Nacional*, Saraiva, Vol 2, San Pablo, 1998, ps. 251 y s.s.; GARRETA SUCH, José María. *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los adminsitradores de sociedades*. Marcial Pons, Madrid, 1996; GIULIANI FONROUGE, C. M. y NAVARRINE, S. C. *Procedimiento Tributario*, Novena edición. actualizada, p. 106; GUTMAN, Raúl. *Algunas consideraciones sobre la solidaridad tributaria*, La Información T. 70, p. 39; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid, p.69 y s.s. (Ponencia presentada al curso organizado por la Asociación Española de Asesores Fiscales en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo sobre “El régimen jurídico de los administradores de sociedades”, Santander, 29 al 31 de agosto de 2001); HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores por Deudas Impositivas y de las Sociedades Comerciales*. Ad Hoc, Buenos Aires, 1998; JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, ps. 177 y s.s.; LAGO MONTERO, José María. “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias, en Sujetos pasivos tributarios y responsables tributarios”, obra de AAVV dirigido por Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, Madrid; LETE ACHIRICA, Carlos. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000; LUQUI, Juan Carlos. *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989, ps. 219 y s.s.; MARQUES DA SILVA, Isabel. *Responsabilidade fiscal penal cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes*. Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000; MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. “El regimen jurídico de los responsables solidarios”, publicado dentro de la obra homenaje Estudios de Derecho Tributario, en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, p. 97 y s.s.; MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Los responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1994; MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La responsabilidad solidaria de los representantes legales en el Código Tributario”, Revista Estudios Privados, Publicación de análisis institucional de los Graduados por la Universidad de San Martín de Porres, Lima, Perú, año IV, N° 4, Invierno, junio de 1999; MUR VALDIVIA, Miguel. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”. Ponencia Peruana en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, Colombia, 1995, publicada en el repertorio de los trabajos de dichas jornadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1995; NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. “Responsabilidade Tributária, en Comentarios ao Código Tributario Nacional, lei 5172 de 25.10.66” Coordinador Carlos VALDER DO NASCIMENTO, Forense, Río de Janeiro, 1997, p. 291 y s.s.; NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributario Brasileiro*, Forense, Río de Janeiro, Brasil, 1999, p. 629

administración fiscal argentina¹³, pasando también por el tamiz de la jurisprudencia¹⁴ y fue también ampliamente tratado por la doctrina comercialista¹⁵, aunque desde la perspectiva del derecho privado.

y s.s.; NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, Segunda Edición Ampliada, Tecnos, Madrid, 1994, p. 372 y s.s.; OCHOA TREPAT, María Luisa. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas” *Gaceta Fiscal*, N° 75, 1990; OTERO NOVAS, Juan Manuel. “La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad (art. 40.1 LGT)” *Impuestos*, Madrid, T. I, 1997; OLIVEIRA, Fabio Leopoldo de, “Responsabilidade Tributária” en la obra *Curso de Direito Tributario*, Coordinador Ives GANDRA DA SILVA MARTINS, Editora Cejup, 5° edición, San Pablo 1997, p. 231; PAZOS, José Manuel. “Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios”. *IMP XLIII-A*, p. 750; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General. Civitas, Madrid, 7a edición, 1997, p. 150; PUIG BRUTAU, J. “La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas”, *RDP*, LXV, 1961; RUSSO, Pasquale. *Manuale di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milan, 1994, p. 165; TOPPAN, Arturo. *Concorso di persone*, en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, Italia, 2000, p. 264 y s.s. VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, 2° edición, Depalma, Temis y Marcial Pons, Bogotá, 1996, p. 335 y ss. VILLAR EZCURRA, Marta. “La responsabilidad tributaria” en *La responsabilidad de los administradores*, AAVV Angel Rojo y Emilio Beltran Coord., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005 ps. 467-522.

¹³ Dictámenes DGI 203/58; 79/71; 106/71; 3/82; 11/86; 69/91; 134/91 y 25/98 DAL, como también la Instrucción general 1/95.

¹⁴ “Martegani”, (Fallos, 262-7); “Quatrocchi, Antonio S. y otros”, TFN del 27.9.66, DF XVII, p. 78; “Monasterio Da Silva, Ernesto”, CSJN, del 2.10.70; CNACAF, sala I, del 8.6.70 y fallo del TFN del 5.8.66, todos registrados en DF T. XX, 413; “Calvo, Luis E. y otros”, TFN, sala D, del 5.4.73, DF XXII-B, 741; “Galimberti, Pedro Luis”, CNACAF, Sala I, del 14.3.74, DF XXIV-990; “Dieguez, Alfredo”, del 28.3.77, DF XXVII-90; “Gutierrez, Emilio”, CNACAF, Sala II, del 9.10.80, DF XXX-B-811; “Caja Hipotecaria Argentina S.A. de Ahorro y Préstamo (en formación)”, TFN del 21.2.67, DF XVII, p. 75; CNCom., Sala D, 18/5/79, R.A.L. s/quiebra; LL 1981-B, p. 376; “Salvatierra, Mario R. y otro” CNACAF, Sala III 25.3.82, DF XXXII, 1114; “Masjuan, Francisco”, TFN del 17.8.88, DF XIV, p.

481; “Gutierrez de Casari, Reina María del Carmen”, DF XV, p. 50; “Magliano, Antonio Nicolás s/ apelación”, TFN, del 29.11.01.

¹⁵ BAIGUN, David y BERGEL, Salvador Darío *El fraude en la administración societaria*, Depalma, 1998; DI MARCO, Graciela. “Responsabilidad de los Administradores Sociales”, J.A. 1985-IV p. 685; FARGOSI, Horacio. “Notas Preliminares sobre la Responsabilidad de los Directores y la Dirección unitaria en el grupo de Sociedades”, ED-125, 843; FARGOSI, Horacio y FARGOSI, Alejandro. “Notas sobre los directores de hecho”. LL 1987-E, ps. 577 y s.s.; FLEISCHER, Holger. “La “business judgment rule” a la luz de la comparación jurídica y de la economía del derecho”, Revista de Derecho Mercantil, octubre-diciembre 2002, Madrid, ps. 1727 y s.s.; GAGLIARDO, Mariano. *Responsabilidad de los Directores de Sociedades Anónimas*, Abeledo Perrot, 1981, del mismo autor, “El perfil de un director de sociedad anónima”, LL 2001-E, ps. 1351 y s.s.; GARRIGUES, Joaquín y URÍA, Rodrigo *Comentario a la ley de sociedades anónimas*, Edición del Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, T. II, p. 128; GULMINELLI, Ricardo Ludovico. “Régimen de responsabilidad de los funcionarios de las sociedades comerciales (Necesidad de flexibilizarlo considerando las características de cada caso particular)” LL, 1986-E, 967; HALPERIN, Isaac y OTAEGUI, Julio C. *Sociedades Anónimas*, 2a edición actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 1998, ps. 543/566; MARTORELL, Ernesto E. “Los directores de sociedades anónimas” capítulos VII, VIII, IX y X, Depalma, 1994; MANÓVIL, Rafael M. “Interrogantes sobre la responsabilidad y los deberes de los funcionarios societarios en los grupos”, Congreso Argentino de Derecho Comercial, 1990, Volumen II, ps. 177 y s.s.; MOSSET ITURRASPE, J. “La responsabilidad de quienes administren o dirijan sociedades comerciales” J.A.- Doctrina 1973, p. 249; HAGGI, Graciela A. y NISSEN, Ricardo A. “Breves consideraciones sobre la renuncia de los directores de las sociedades anónimas” ED T. 183, ps. 1320; ODRIÓZOLA, Carlos S. “Reforma del régimen de responsabilidad de los directores o necesidad de una adecuada interpretación” LL 1982-B, 706, del mismo autor “Acerca de la responsabilidad de los directores” en Derecho Empresario Actual, Homenaje al Dr. Raymundo L. Fernández, ps. 777 y s.s.; del mismo autor “Los grupos de sociedades y los accionistas externos” LL 1986-C, ps. 1114; OTAEGUI, Julio C., “Administración Societaria” Capítulo XVI, párrafos 82/90 (ps. 369 a 416) y Capítulo XVII, Abaco, 1979; OTAEGUI Julio. “Responsabilidad Civil de los Directores” en RDCO año 1978, p. 1285 y “Responsabilidad civil de los directores”, en *Estudios en homenaje a Isaac Halperín*, ps. 1285/1305; SASOT BETES, Miguel A. y SASOT, Miguel T. *Sociedades Anónimas. El órgano de administración*. Abaco, Buenos Aires, 1980, p. 516; ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael M.; RAGAZZI, Guillermo E. y ROVIRA, Alfredo L. *Cuadernos de Derecho Societario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975;

El régimen en estudio se refunde en la LPT, cuyos artículos 5 a 8 y 55 agotan normativamente el tema.

La vida de la sociedad atraviesa un sinnúmero de situaciones que tienen derivaciones tributarias diversas. Si imaginamos por un instante la cotidianeidad de la actividad de una empresa podremos reparar en una amplia gama de compras, ventas, contrataciones, empleados, préstamos, retenciones de todo tipo, utilidades que son gravadas como también el patrimonio, instrumentos alcanzados por el impuesto de sellos, tasas municipales, etc. Podrían categorizarse, con meros fines ejemplificativos, en: a) obligaciones tributarias varias (obligación principal); b) obligaciones pecuniarias accesorias, se dirigen al cumplimiento de la obligación principal (intereses, sanciones, garantías), c) obligaciones no pecuniarias accesorias, sirven para asegurar la efectividad de la obligación principal (presentación de declaraciones juradas, libros contables, etc.) y d) un conjunto de vínculos jurídicos no obligacionales que forman un variado espectro de facultades dirigidas al mejoramiento de la administración propia (condonación de deudas, inspección de locales, etc.)¹⁶. La obligación tributaria y la relación jurídico tributaria recaen, en principio, sobre la sociedad y subsiguientemente, sobre sus administradores cuando, por

ZALDIVAR, Enrique y otros. Cuadernos de Derecho Societario, T II, ps. 525 y s.s.; ZAMENFELD, Víctor. “Sobre la exoneración de la responsabilidad individual del director en la sociedad anónima”, LI, T. LIX, marzo 1989, p. 567 y s.s.; entre muchos.

¹⁶ GARRETA SUCH, José María. *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de sociedades*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 247; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, 25 edición, Madrid, 2006, entre varios. Esta es una evidencia fácilmente comprobable lo que lleva a MOYA JIMÉNEZ a decir que ha contribuido a ello el crecimiento económico generalizado, el aumento de la sensibilidad democrática y legal, la multiplicación de las suspensiones de pagos y quiebras, los escándalos financieros y bursátiles, la presión de los medios de comunicación, la mejoría sustancial de conocimientos económicos por parte del estamento judicial, entre varios factores. Cfr. MOYA JIMÉNEZ, Antonio. *Op. Cit.*, p. 18.

determinadas circunstancias subjetivas en el actuar de ese sujeto, lo elevan a dicho administrador a la categoría de responsable solidario.

La creación de la responsabilidad tributaria reconoce su origen en la necesidad de asegurar, al máximo posible, la realización de la prestación impositiva. Por esta razón, la función de la obligación del responsable debe identificarse con la realización del interés público para que el tributo venga aplicado con un margen mínimo de fracaso¹⁷, pues se encuentran en juego los recursos que el Estado necesita para el afianzamiento del bien común, que es la causa final del mismo. Pero también existe otra misión del régimen de responsabilidad del administrador de sociedad radicando esta en obligar a aquellos a reintegrar el daño causado, siendo el acicate para que dichos administradores cumplan con la diligencia debida, las obligaciones y deberes que se les imponen por el ordenamiento jurídico, de forma que si mediante un acto ilícito causan un daño, estén obligados a resarcirlo¹⁸.

¹⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *La responsabilidad tributaria...* p. 97. Señala DELGADO GARCÍA, Ana María en *La derivación de la responsabilidad tributaria*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 11 que “Frente a toda deuda tributaria líquida y exigible existe, de entrada, un correlativo deudor llamado a hacerse cargo de ella de forma principal y directa. Sin embargo, en determinados supuestos la ley contempla la posibilidad de que, además, otro sujeto aparezca en escena como garante del pago, de forma que se convierte en deudor también pero no de forma directa, sino en defecto de pago por el deudor principal. Es decir, la Administración tributaria dispone, con independencia de otros medios que facilitan y aseguran la recaudación con éxito de sus créditos tributarios, de otros deudores llamados en segundo lugar al cumplimiento de las deudas tributarias, a falta de pago de las mismas por las personas obligadas a ello en primer lugar. Por lo tanto, estamos en presencia de unos supuestos en los que la exigencia de la deuda tributaria se deriva hacia una persona diferente del deudor originario”.

¹⁸ CARBAJO VASCO, Domingo. *Op. Cit.*, p. 63. En igual sentido cabe recordar lo resuelto por el TFN en la causa “Paura, Miguel s/apelación”, Sala B del 25.4.01 en relación con el título meramente formal de director sostuvo –evaluando la responsabilidad solidaria de un presidente de sociedad anónima– que la ley, al determinar el carácter de responsables por deuda ajena de los directores, gerentes y

Me detengo en la reflexión de esta elección de la ley. Tanto la ley tributaria como la societaria, han elegido como responsable a una persona física en particular (aún cuando la gestión de la empresa pueda, en algunos casos, ser encomendada a otra sociedad, pero siempre hay una persona física en el último eslabón de la cadena de la gestión). La ley no responsabiliza al directorio como cuerpo colegiado sino a sus directores en forma singular, pues ellos actúan por la sociedad. Ellos actúan “en lugar de otro”, ese otro es la sociedad, es decir, el contribuyente principal. Esto se comprende, afirman SASOT BETES y SASOT, en razón de que el directorio no responde ante la sociedad dada su condición de órgano, pues implicaría responder frente a sí mismo. Si bien las decisiones se toman corporativamente – decisión de la mayoría- la responsabilidad se opera por la participación que cada uno de los directores ha tenido en el acuerdo¹⁹, es decir, por su actuación personal.

El régimen de responsabilidad del administrador de la sociedad puede resultar complejo al momento de encastrarlo en los supuestos de hecho concretos se orienta a sancionar extralimitaciones de poder o abuso de derecho en el ejercicio de la actividad por parte de alguno de estos integrantes de uno de los órganos esenciales de la sociedad. Especialmente a resolver las consecuencias de tales desviaciones. La trascendencia de la cuestión ha llevado a algunos autores a considerar que esta responsabilidad es de orden público, en razón de que la conducta de quienes dirigen la sociedad debe ser armonizada no sólo

demás representantes de las personas jurídicas, dicha responsabilidad no puede ser afectada por acuerdo entre partes, ya sea que éstos intenten extender o disminuir el alcance de la misma, en razón de que, dado que el propósito primordial del legislador al crear la figura del responsable, es el resguardo del crédito fiscal, este objetivo no podría ser burlado por la institucionalización de un pseudo responsable por un acuerdo intrasocietario.

¹⁹ SASOT BETES, Miguel A. y SASOT, Miguel T. *Sociedades Anónimas...*, p. 516.

con las normas jurídicas, sino también con los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general²⁰.

Es imperativo para todo ordenamiento tributario elaborar normas de responsabilidad solidaria o subsidiaria para que se transformen en los institutos encargados de asegurar el pago del impuesto al Estado. La obligación de la sociedad es, cuando se produce el hecho imponible, contribuir. Si ésta no lo hace el Estado queda facultado para proyectar esa obligación sobre el administrador, pues éste “actúa en lugar de aquella” y, por tal razón, es responsable solidario, ya que una norma así lo dispone. En otras palabras, la responsabilidad solidaria proviene del hecho de que el Estado tiene especial interés en que el impuesto se ingrese y las sanciones no pierdan su efectividad.

Son dos las notas que conspiran contra el normal funcionamiento de este verdadero régimen de garantía del crédito tributario.

La primera radica en que se extendido en nuestro ordenamiento el criterio según el cual la ley tributaria ha regulado este régimen de responsabilidad en forma *represiva* o de tinte *sancionatorio*. Ello significa que por su actuación, el administrador es sancionado si se cumplen determinadas circunstancias. Esta característica se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a cargo del administrador consistente en que debe pagar el impuesto que corresponde a la sociedad que administra con los recursos que administra o de los cuales dispone. En efecto, basta citar algunas causas jurisprudenciales para llegar a esta conclusión. Así el TFN estableció en la causa “Barrenechea”²¹ que “es que la doctrina tradicional, al delinear la figura del responsable, tuvo en cuenta que en las diversas

²⁰ SASOT BETES, Miguel A. y SASOT, Miguel T. *Sociedades Anónimas...*, p. 515.

²¹ “Barrenechea, Ignacio”, TFN Sala A del 16.6.98.

legislaciones, además del sujeto pasivo del impuesto, se declara obligado al pago del tributo (o también, al cumplimiento de otros deberes fiscales) a una persona diversa, en razón de una relación de hecho o de derecho del 'responsable' con el contribuyente, o de la sucesión en una particular relación de hecho o de derecho, o de la violación de una obligación legal o la consecuencia de una carga". A esta responsabilidad, como veremos en reiteradas oportunidades y por los efectos que ella provoca, se la considera de tinte represivo. De igual forma en la causa "Quatrocchi, Antonio S. y otros"²² el TFN señaló que "la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto, atribuida a directores de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios a que se refiere la ley 11.683, importa responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al fisco con los recursos que administran o de que dispone". También la CNACAF, en la causa "Harris Smith, Victor"²³ sentenció que "la responsabilidad de las personas comprendidas en la ley 11.683... denominada responsabilidad por cuenta ajena, reviste el doble carácter de represiva y condicional, desde que nace a raíz de la violación de un deber fiscal impuesto al responsable y sólo desde el momento en que tiene lugar esa violación de la ley, por ello, tratándose de obligaciones impuestas al responsable solidario, los alcances y límites de dicha responsabilidad, deben, por hipótesis, ser interpretados restrictivamente". Esta caracterización de la responsabilidad tributaria de los administradores desata, en mi opinión, una serie de consecuencias que son analizadas en el Capítulo IV.

²² "Quatrocchi, Antonio S. y otros", TFN, del 27.9.66, DF XVII, p. 78. Ver también en igual sentido los fallos "Boldt, Rodolfo y otro", DF XXV-376 y "Caja Hipotecaria Argentina S.A. de Ahorro y Préstamo para la Vivienda, en formación" DF, XVII, 75, ambos en línea con el carácter represivo de la extensión de la responsabilidad solidaria.

²³ "Harris Smith, Victor", CNACAF, Sala II, 3.11.81, ED, Repertorio, 16.

La segunda consiste en que la ley tributaria se asegura, como si el administrador fuere el fiador de una situación patrimonial de la sociedad que administra, (cautela de los fondos tributarios necesarios para el sostenimiento y funcionamiento del Estado) pues la responsabilidad que le asigna a dicho sujeto es *personal y solidaria*. Pero aunque el fisco proteja de esta forma su crédito tributario, al administrador de la sociedad no es un fiador.²⁴

En el ordenamiento español, la LGT contempla el tratamiento tributario de los responsables tributarios se encuentra en los actuales arts. 41 a 43 (Ley 58/2003, con vigencia a partir de 2004, antes era regulados por los arts. 37 a 41) y los aspectos procesales en los arts. 174 a 176 y también regulación en el Reglamento General de Recaudación (arts. 10 a 14) con anterioridad al 1 de julio de 2004. También en la Ley General Tributaria prevé las diversas clases de responsabilidad de los administradores con una función primordialmente de garantía. En efecto, la nueva Ley General Tributaria española, expresa en la exposición de motivos que se

²⁴ Sin embargo el TFN ha interpretado, en algún fallo, que la naturaleza de esta responsabilidad es de garantía. En efecto, en la ya referida causa “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03, el vocal preopinante señaló “... no se pueden obviar en el análisis, las conclusiones de Martínez, expuestas muchos años atrás en la causa “Salvatierra, Mario Rodolfo y otros”- 2/10/1975, donde con su habitual profundidad dijo: ‘...es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias, de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido... que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía incuestionable, pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria... y esto, porque aquéllos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía, su carácter subsidiario”.

realizan importantes modificaciones con el propósito de asegurar el cobro de las deudas tributarias.

Como se apreciará más adelante, VILLAR EZCURRA enfatiza la naturaleza de aseguramiento del crédito público a través del sistema de responsabilidad del administrador societario. En efecto, señala la autora que “la responsabilidad tributaria otorga mayores garantías de cobro a los créditos de la Hacienda Pública. Suele concebirse en la doctrina como una medida, al menos indirecta, de aseguramiento del crédito. Este criterio mayoritario, es amparado por la jurisprudencia (STS 16.5.1991). También se ha opinado que constituye una garantía personal en sentido técnico, asimilable a una fianza, con la consiguiente aplicabilidad de todas las prescripciones del Código Civil sobre el fiador personal (salvo las referentes al carácter voluntario, incompatible con el carácter *ex lege* de la prestación tributaria). El crédito tributario se rodea de garantías muy diversas (personales, reales y procedimentales), y la responsabilidad tributaria es tan sólo una de ellas. Se trata de un régimen jurídico que permite dirigir la acción de cobro hacia personas distintas del deudor principal, pero vinculadas a él, sean o no administradores de sociedades²⁵.

En el ordenamiento tributario brasileño, la responsabilidad de los administradores societarios es solidaria. Así lo dispone el art. 134 del CTN pero aclarando la norma que esta responsabilidad existe en caso de imposibilidad de exigencia de cumplimiento de la obligación principal por el contribuyente, en tal caso los administradores de bienes de terceros y los síndicos responden solidariamente. Además, el art. 135 establece que son personalmente responsables los directores, gerentes y representantes de personas jurídicas de derecho privado por los créditos correspondientes a obligaciones tributarias resultantes de actos practicados en exceso del ejercicio de los poderes

²⁵ VILLAR EZCURRA, Marta. “La responsabilidad tributaria” en *La responsabilidad de los administradores*, AAVV Angel Rojo y Emilio Beltran Coord., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005 ps. 464/465.

otorgados por la sociedad o por infracción a la ley, al contrato social o a los estatutos.

Resulta lógico que la figura societaria quien *per se* no actúa sino que lo hace a través de sujetos –persona física- que la impulsan y gestionan, coloque en cabeza de éstos la responsabilidad tributaria en forma solidaria, pero sólo para el caso de que el sujeto se encuentre personal y directamente involucrado en la toma de decisiones tributarias que ocasionaron el incumplimiento que justifica la reacción del Estado.

Los ordenamientos tributarios español y brasileño son más claros y directos en su regulación pues, a diferencia del argentino, sin dudas exhibe su naturaleza secundaria, de garantía o resguardo del crédito tributario responsabilizando en forma personal y solidaria a los administradores sólo en caso de exceso de sus mandatos o violación de la ley. En todos los otros supuestos impera, en ambos ordenamientos, la responsabilidad subsidiaria. En el argentino es siempre personal y solidaria siendo la jurisprudencia –consecuentemente la prueba que el interesado pueda aportar en el marco del contencioso tributario- que la sociedad lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir correctamente con la obligación tributaria de la sociedad.

En suma, dentro de este marco de la protección del crédito tributario el haz de luz ilumina dos características que rodearán todo el análisis de la figura y la responsabilidad personal y solidaria protege la recaudación tributaria en razón de que si el deudor principal no cumple, el Estado se hará de los fondos a través de la persona que actúo en lugar de aquel.

3. LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS Y SU CONEXIÓN CON LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES: SUPERACIÓN DEL CONSTRUCTIVISMO NORMATIVO

El dinamismo de los negocios, la complejidad de los escenarios en los que se desenvuelve la gestión societaria, en punto a la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedad, no ha sido acompañado por el régimen tributario en estudio. La ley no se ha ajustado a estas circunstancias las que, seguramente, no existían –al menos como en la actualidad- en los tiempos de sanción de la ley. Nuestro sistema, por ello, no confiere más certeza jurídica que aquella elaborada por una nutrida corriente jurisprudencial que llevó a los jueces a colocar esta responsabilidad personal y solidaria dentro de los justos límites. De allí la apelación a los principios jurídicos (puntualmente el de culpabilidad) más que a la norma positiva y en privilegio evidente del valor superior de Justicia. En otros términos, han sido los Tribunales los encargados de modelar el sistema de responsabilidad atribuyéndole una naturaleza jurídica a veces contradictoria entre los diferentes fallos pero que indudablemente marcan la apelación a los principios con fuente de solución de los conflictos que la norma positiva no pudo prever.

La necesidad de proteger los intereses de la recaudación, aún a riesgo de comprometer el valor Justicia que todo ordenamiento jurídico tiene la obligación de tutelar, implica, como sostiene PÉREZ DE AYALA, que los sistemas tributarios opten –siempre, de hecho- por dar preeminencia a las exigencias de la coactividad del impuesto por encima de las exigencias de justicia, cuando se plantean los aludidos supuestos de incompatibilidad lógica entre unas y otras²⁶.

²⁶ PEREZ DE AYALA, José Luis. “El Derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿Una antítesis insalvable? Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, diciembre 2003. Señala el autor que “entre la nota de la coactividad del tributo –de una parte- y los

La existencia de la causa que motiva la imposición, la finalidad fiscal que persigue la contribución y la justicia del tributo –en donde la capacidad contributiva juega un rol decisivo- dan coherencia y legitiman al sistema normativo. La mera coactividad de hecho plasmada en una norma positiva implicaría que el valor Justicia se transforma no el objetivo final sino en un valor anhelable, apetecible, un valor de referencia, a considerar, a tomar en cuenta pero no esencial. Es decir, se privilegia la norma (que encierra la nota de coactividad) por sobre la causa de la imposición, perdiéndose de vista que el valor Justicia es lo esencial.

Como enseña VILLEY, “la misión del Derecho no es que el individuo sea justo, ni vigilar la virtud del individuo ni siquiera regular su conducta. Nada le importa al jurista que subjetivamente yo sea honesto y lleno de buenas intenciones hacia las finanzas públicas; únicamente le importa que pague mi impuesto; y todavía con más precisión (ahí reside la misión de la ciencia del Derecho): le importa definir la parte de impuesto que me corresponde pagar... La idea del Derecho ha salido de la idea de Justicia, pero con Aristóteles el Derecho ha conquistado autonomía.”²⁷ En otras palabras, el Derecho es reparto, es dar a cada uno lo suyo.

principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad (y demás inherentes a la justicia del tributo) de otra parte; entre aquella nota y estos principios –decimos- no existe una compatibilidad lógica esencial y necesaria, sino sólo eventual, posible y contingente. Ello significa que es, también, posible –a la inversa- que se den supuestos de incompatibilidad lógica entre los principios de justicia tributaria mencionados y el carácter coactivo del tributo. Y, en tal caso, la pretensión de integrar –y hacer compatibles- en el conjunto de normas que configuran el tributo como institución jurídica la eficacia coactiva del mismo y los principios inherentes a la justicia tributaria antes citados, puede ser una imposibilidad lógica y conceptual equivalente a la «cuadratura del círculo”.

²⁷ VILLEY, Michel. *Compendio de Filosofía del Derecho. Definiciones y fines del Derecho*. Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1979, p. 87.

Las normas aplicables contienen esa nota de coactividad característica: si no cumple la sociedad lo hará el administrador, por tanto el crédito tributario estará garantizado. Pero aparece un punto fuerte contradicción que se encarna en la imposibilidad de realización del principio de capacidad económica cuando el administrador es llamado a responder con su propio patrimonio y en forma solidaria, por el incumplimiento del contribuyente, en virtud de que aquel administrador no es ajeno a tal incumplimiento, porque por sus especiales características ha actuado en lugar de ese otro, o sea, la sociedad.

Por esta razón no estamos ante la presencia de un sistema de garantía del crédito tributario sino ante una sanción, como además reiteradamente los han expresado los tribunales argentinos: he aquí la incoherencia del sistema en análisis que tuvo que ser encorsetado – dentro de los límites del valor Justicia- a través de la jurisprudencia de los tribunales que se han encargado dado preeminencia a este valor encontrando en los casos concretos las causas que –previstas en el texto legal- permiten excluir de responsabilidad a los administradores que han sido colocados en la imposibilidad de cumplir.

En suma, la norma positiva argentina por sí sola no resuelve la cuestión pues, aún intentando funcionar como un sistema de garantía del crédito tributario, en los hechos no tiene una redacción de la que indubitadamente resulte ese carácter. Su precaria regulación requiere de la labor de la jurisprudencia que modela y limita el sistema de responsabilidad personal y solidaria de los administradores de entes colectivos, de manera que se destilen las impurezas que contiene la ley positiva. En otros términos, los principios jurídicos contribuyen a la solución de la cuestión, aportando las argumentaciones suficientes con el firme propósito de que impere el valor Justicia en la solución de los casos particulares.

4. TRASCENDENCIA DE LOS PRINCIPIOS Y LA CONSTRUCCIÓN PRETORIANA DEL SISTEMA DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ADMINISTRADOR DE SOCIEDADES

El art. 8 inc. a) de la LPT establece la responsabilidad tributaria del administrador societario. Con tal propósito recoge un principio como condición *sine qua non* para la aplicación de la responsabilidad personal y solidaria. Me refiero al principio de culpabilidad. Se analizará más adelante que el administrador, aún en el caso de que la sociedad no cumpla con una norma tributaria, no será responsable si puede demostrar que estuvo imposibilitado de cumplir, es decir, que el incumplimiento de la obligación no le es atribuible.

Este dato, aunque autoevidente, nos permite considerar que la producción del derecho no es determinada sólo por la voluntad creadora del legislador el derecho, como disciplina práctica, está anclado en la realidad. Son los jueces los encargados de ponerlos en práctica, les otorga la ley ese margen amplio de maniobrabilidad, les indica las balizas a través de los cuales puede conducir para la aplicación, o no, de la responsabilidad solidaria. Se trata, en consecuencia, de un control de compatibilidad del régimen con los principios.

Existen otros principios, además, no normativizados como el de culpabilidad en el propio art. 8 de la LPT, pero que igualmente influyen decisivamente sobre la aplicación de la solidaridad.

Los principios no determinan el ordenamiento sólo a través de las derivaciones deductivas. Se trata de dimensionar en su justa posición a los principios como criterios de valor de la realidad. Dice al respecto ZAGREBELSKY que “la concepción del derecho por principios, tiene los pies en la tierra y no la cabeza en las nubes. La tierra es el punto de partida de desarrollo del ordenamiento, pero también el punto al que éste debe retornar. Naturaleza práctica del derecho significa también que el derecho, respetuoso con su función, se

preocupa de su idoneidad para disciplinar efectivamente la realidad conforme al valor que los principios confieren a la misma. Así, pues, la consecuencias prácticas del derecho no son en modo alguno un aspecto posterior, independiente y carente de influencia sobre el propio derecho, sino que son un elemento cualificativo del mismo”²⁸.

El Derecho tributario, por los valores en disputa y la tensión que genera la relación fisco contribuyente, adhiere totalmente al modelo dogmático con fuerte dependencia a la tradición positivista, modelo que, como expresara VIGO, a pesar de los certeros ataques que ha padecido y que lo han llevado a la agonía en el plano teórico, aún sobrevive en la praxis jurídica²⁹. En la faz tributaria existe un legítimo –y necesario- anhelo de certeza y, aunque los principios no reniegan de la seguridad jurídica, su fidelidad tanto a reconocer en los principios del Derecho el núcleo radical e intrínsecamente válido jurídicamente como su preocupación por los problemas, lo lleva a privilegiar las exigencias de la Justicia concreta.

Veamos brevemente una referencia al Derecho visto desde la perspectiva de los principios, sirviéndonos de la propia norma anteriormente citada que normativiza uno de ellos. Así, ZAGREBELSKY, señala que el derecho actual está compuesto de reglas y principios, y las normas legislativas son fundamentalmente reglas, en tanto que las normas constitucionales sobre derechos y sobre la justicia son, prevalecientemente principios. Esto significa distinguir la Constitución de la ley. Los principios desempeñan u papel primordialmente constitucional, es decir, constitutivo del orden jurídico. Las reglas, por el contrario, se agotan en sí mismas³⁰. El profesor de la Universidad de Turín, enseña que esos principios son

²⁸ ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. Trotta, Tercera Edición, 1999, Valladolid, p. 122.

²⁹ VIGO, Rodolfo L. *Interpretación jurídica*. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1999, p. 14.

³⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Op. cit.* p. 109.

autoevidentes por su significado lingüístico y no hay nada que deba ser sacado a la luz razonando sobre las palabras, más que interpretación a través del lenguaje de los principios estos deben ser entendidos en su *ethos*. Las reglas se obedecen, por ello es importante precisar los preceptos que el legislador establece por medio de las formulaciones que contienen reglas; por el contrario a los principios “se le presta adhesión” y por ello “es importante comprender el mundo de valores, las grandes opciones de cultura jurídica de las que forman parte y a las que las palabras no hacen sino una simple alusión”³¹.

Para DWORKIN³² el Derecho es cuestión de derechos y deberes y la labor del jurista consiste en dilucidar e indicar los derechos y deberes de los ciudadanos para lo cual se utilizan estándares que no funcionan como normas sino como principios, directrices políticas u otros tipos de pautas. El profesor de Oxford remarca la insuficiencia de considerar al Derecho concentrado en las normas, pues considera que no responde a la complejidad de nuestras propias prácticas. Evidenciando así las limitaciones del positivismo, distingue entre normas y principios los que son comprensivos del conjunto de estándares (que en terminología dworkiniana alude a ciertas circunstancias que sin ser normas sirven para dilucidar derechos y deberes).

Las normas terminan debilitando su validez y vigencia frente al tamiz de control de compatibilidad que ejercen los principios, corriendo el riesgo de que estos prevalezcan y expulsen, como consecuencia, a las normas del ordenamiento jurídico, en tanto aquellas se opongan o contradigan a los principios. Dicha tesis, que debe precisarse en el sistema continental del Derecho, genera cierta

³¹ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Op. cit.* p. 110

³² DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*, Planeta Agostini, 1993, ps. 80 y s.s. Ver también VIGO, Rodolfo *El antipositivismo jurídico de Ronald Dworkin*, dentro de su obra *Perspectivas Iusfilosóficas Contemporáneas*.

incertidumbre en el jurista y en los justiciables debido a que los conflictos jurídicos no siempre se resolverán según las previsiones de las normas, pues cabe la posibilidad de que para ello se recurra a los principios y se descalifique a las normas. Frente a la preocupación que inspira al normativismo para que los diferentes tipos de problemas jurídicos tengan una solución segura, general y anticipada por vía de la ley, el principalismo orienta su esfuerzo para que la respuesta se construya equitativa e inéditamente para cada caso³³.

La tensión entre normas y principios puede traducirse, en el plano de los valores, como una tensión entre el valor seguridad y el valor justicia. Será el juez el responsable final: “en el caso de conflicto, constantemente posible, entre la fidelidad a la ley, que le está preceptuada y la justicia del caso, por él buscada, el juez sólo puede, en último término, fallar según su propia conciencia”³⁴.

Puede apreciarse, en este punto, un precedente en el que la Justicia aplicó los principios inclusive superando el propio texto de la norma. En efecto, la CSJN en la causa “Brutti” falló en el sentido de que la responsabilidad del administrador societario nace sólo frente al incumplimiento de la sociedad que administra de la intimación de pago cursada por el Fisco pues, si la empresa no cumple con esa intimación sólo a partir de ese momento queda el organismo fiscal habilitado para extender la responsabilidad a los responsables solidarios³⁵ (aún cuando en los hechos, esta intimación previa a la sociedad –como se analizará más adelante al abordar los aspectos procesales- sólo requiere de la intimación a la sociedad y la espera del plazo de 15 días, previsto en el art. 17 de la LPT, los que una vez

³³ DELGADO BARRIO, Javier y VIGO, Rodolfo L. *Sobre los principios...*, Abeledo Perrot, 1998, p. 147.

³⁴ LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho*. Ariel, Barcelona, 1994, p. 494.

³⁵ “Brutti, Stella Maris”. CSJN, del 30.3.04.

transcurridos hacen nacer la responsabilidad personal y solidaria del los administradores).

Estas deficiencias en la regulación positiva han llevado a los Tribunales a prescindir inclusive de la letra de la ley³⁶ –que es la primera fuente de interpretación- estableciendo que la responsabilidad no es solidaria sino subsidiaria. En tal sentido puede observarse que en la causa “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, la CNACAF privilegiando el valor Justicia estableció que la responsabilidad del administrador societario (en el caso, administrador de una Asociación Civil) no es de naturaleza “solidaria” -como expresamente lo contempla el art. 8 inc. a) de la LPT- sino “subsidiaria”, al sentenciar en los siguientes términos: “...de lo expuesto se deduce que los directores, gerentes, etc. no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto porque la suya no es una obligación propia sino como responsable por deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal como lo establece la ley... ello es así porque su responsabilidad tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto y se basa en el principio

³⁶ La CSJN y los tribunales en general, en reiteradas oportunidades han afirmado que el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador, y la primera fuente de interpretación de la ley son sus palabras, que deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, partiendo de la base de que no son superfluas sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos (Fallos: 200:165).

jurídico de la culpa, pudiendo ser hecho efectiva si el deudor (la sociedad) no cumple la intimación efectiva de pago”³⁷.

La misma CNACAF en la causa “Faima S.A.” interpretó que el texto normativo distingue entre responsables por deuda propia y aquellos que responden por deuda ajena, respondiendo éstos últimos con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo. Por ello se deduce que los directores, gerentes, etc. no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, porque la suya no es una obligación propia sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la ley. Considera el Tribunal que ello es así porque su responsabilidad tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto y se basa en el principio jurídico de la culpa, pudiendo ser hecha efectiva si el deudor (la sociedad) no cumple la intimación efectiva de pago. De los antecedentes de la causa resulta que la sociedad actora debió haber tributado el impuesto en los períodos cuestionados y ha quedado demostrado que la deuda resultante no fue saldada por la titular de la obligación³⁸.

De igual forma en la causa “Prats”, la CNACAF vuelve a señalar que la responsabilidad de los directores, gerentes, etc. es subsidiaria, pues no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, porque la suya no es una obligación propia sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no

³⁷ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99, específicamente se han transcripto los considerandos V y VI de la sentencia.

³⁸ “Farmia SA”, CNACAF, Sala IV del 4.5.04.

quita a esta obligación su carácter subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la ley³⁹.

En los citados precedentes los jueces se apartaron, inclusive, del propio lenguaje normativo pues el tribunal emplea el concepto “subsidiariedad” dejando de lado el de “solidaridad” contenido en la ley. Y lo hizo con el remarcable y buen propósito de privilegiar el valor Justicia, en el caso limítrofe con el sentido común, cuya síntesis es: que primero pague el contribuyente principal y luego, si ésta no lo hace, que se responsabilice al administrador, en otros términos, que el régimen funcione como una verdadera garantía de cumplimiento.

La decisión de la CNACAF, confirma que las reglas, por sí solas, a veces no llegan a plasmar con la fuerza que sería deseable, la solución justa, motivo por el cual llevó al tribunal a expresar “subsidiariedad”, solución que se ajusta con mayor rigor al valor justicia (pero que no es la terminología que emplea el art. 8 inc. a) de nuestra LPT).

Atacando el criterio positivista en el sentido de que el derecho solo está compuesto por normas positivas (pues esta visión es insuficiente), DWORKIN distingue entre **normas y principios** los que son comprensivos del conjunto de estándares (que en terminología dworkiniana alude a ciertas circunstancias que sin ser normas sirven para dilucidar derechos y deberes).

Veamos sumariamente cómo se diferencian normas y principios. Existen diversos datos que permiten tal ejercicio: por el origen, las normas se originan en un tribunal o en un órgano legislativo los principios se refieren a un sentido de conveniencia u oportunidad. Por su forma de derogación, las normas pueden ser derogadas o rechazadas, los principios permanecen mientras se los siga estimando como convenientes o justos en la determinación de

³⁹ “Prats, Secundino c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 11.4.00

derechos y deberes. Por el contenido, las normas pueden ser englobadas en una enumeración o establecer una fórmula definitoria de ellas, en los principios ello no es posible en relación con los principios, que no aceptan formulas definitorias o numeración de los mismos. Por el contenido, las normas tienen contenidos diversos, los principios, tienen un contenido intrínsecamente moral. Por su aplicación, las normas se aplican concretamente, si concurren los extremos definidos en ellas, los principios sólo enuncian una razón que discurre en una sola dirección, pero no exigen una decisión particular. Por el modo de resolver las contradicciones, las normas, en caso de contradicción, son autosuficientes para resolver la situación, los principios cuentan con su propia dimensión de peso o importancia de manera que quine debe resolver el conflicto tiene que tener en cuenta ese peso relativo de cada uno. Por las excepciones, las normas pueden contener excepciones a una regla, los principios no pueden contener excepciones a una regla. Por los destinatarios, se ordenan a los ciudadanos y a los órganos de adjudicación del Derecho, los principios, se dirigen a los órganos de la adjudicación del Derecho.

La coexistencia de normas y principios motiva **la teoría de la adjudicación**, que es el mecanismo que intenta otorgarle certeza a un mundo jurídico formado por normas y principios, el cual resulta demasiado complejo e impreciso. Esta teoría le conferirá orden, coherencia, estructura y lógica a todo ese material jurídico. Ahora, cómo lograr ello para conferir certeza al sistema, es decir, encontrar el distingo y aplicación de normas y principios. Para ello será necesario recurrir a determinados conceptos identificadores:

a) Doctrina de la responsabilidad política. Los funcionarios políticos, jueces y legisladores, deben fundar (justificar) dentro del marco de una teoría política, sus decisiones. Esta doctrina exige coherencia y justificación. Así, un argumento de principio sirve de justificación para una decisión en tanto aparezca dentro del marco de una teoría que muestra que el principio citado es coherente. Podemos

afirmar que, el legislador argentino, llevó a la norma el principio conforme al cual el administrador societario será personal y solidariamente reponsable cuando tenía por función ingresar la obligación tributario actuando por la sociedad. Pero, a su vez, se desdibuja –al llegar a esta conclusión- el principio de capacidad económica ya que la ley midió este postulado en función de la sociedad y no de su administrador.

b) *El juez Hércules.* El arsenal de normas, directrices y principios es lo suficientemente amplio para que por medio de la teoría se descubra –sin inventar– la respuesta correcta que corresponde a un caso concreto. El juez está extremadamente esforzado a tener un conocimiento omnicomprendivo del Derecho, que abarque coherentemente el conjunto de principios que están implícitos o son presupuestos por el derecho explícito, por tanto será necesaria la existencia de un juez filósofo. Probablemente el Derecho no es un sistema sin lagunas, pero el demandante tiene derecho a requerir que el juez Hércules lo trate como si fuera. Claramente puede observarse que la responsabilidad personal y solidaria de los administradores societarios se fue perfilando a partir de la construcción pretoriana que los vocales del TFN y los jueces del poder judicial han conferido a la norma en análisis, al momento de aplicar en sus detalles.

c) *La respuesta correcta.* El profesor de Oxford confía en su teoría de adjudicación de derechos la que se apoya en las posibilidades cognoscitivas que tiene el funcionario para resolver el caso en estudio mediante "la respuesta correcta" que al mismo corresponde otorgar. Los positivistas increpan a DWORKIN por la amplia gama de posibilidades que abre su teoría, cuál sería entonces la correcta, por ejemplo si el contrato x es válido o no lo es. DWORKIN apela a los "conceptos dispositivos" que permite al juez neutralizar su discrecionalidad. Pero en la realidad, los jueces pueden fallar. Ahora bien, respecto de la falibilidad de los jueces, DWORKIN considera que los jueces no deben hacer esfuerzo alguno para determinar los

derechos institucionales de las partes que se presentan ante ellos, sino que han de decidir los casos difíciles sobre la base exclusiva de la política o no decidirlos.

d) *Los derechos preexistentes.* La tesis de DWORKIN sostiene la posibilidad de descubrir una única respuesta jurídica correcta basada en el reconocimiento de los derechos individuales preexistentes. Son los jueces los que determinarán esos derechos preexistentes.

e) *La discreción judicial.* La teoría positivista de la discrecionalidad es consecuencia de la teoría positivista más general de las proposiciones jurídicas y no un argumento a favor de esta teoría. Con su teoría de la adjudicación, DWORKIN no solo ofrece una mejor descripción de la tarea judicial, especialmente en los casos difíciles sino que además indica el deber que se infiere de dicha descripción.

Los principios son tratados en esta tesis y me refiero a aquellos que el juez deberá valorar y son el principio de subjetividad en el obrar (cfr. Capítulo IV pto. 2), el principio de capacidad contributiva (cfr. Capítulo IV pto. 3), el principio de responsabilidad (cfr. Capítulo VI pto. 3), el principio tendiente a evitar el fracaso del ingreso tributario, el principio de no indiferencia, y el error excusable (cfr. Capítulo IV, pto. 6), entre otros.

5. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

La rigurosidad de la ley en su intento de crear un sistema de protección del crédito tributario, responsabilizando al administrador societario con motivo de los efectos su propio accionar en lugar de la sociedad, es inequitativa si se la compara con algunas obligaciones a

cargo del Estado para con el contribuyente. En términos simples y directos, la responsabilidad del Estado por su actuación, es difusa.

Aún cuando las prerrogativas del Estado en torno al cumplimiento de la obligación tributaria (que se traduce en ciertos privilegios que, en la gestión y aplicación del tributo tienen las administraciones fiscales)⁴⁰ tratándose la obligación tributaria de una obligación jurídica de dar y de dar una cosa que es dinero por virtud de haberse configurado el hecho imponible, dicha obligación enlaza a dos partes en un plano de igualdad.

Es insoslayable en el Derecho tributario sin que se admita ninguna mínima duda que la relación tributaria no es una relación de poder sino una relación jurídica. Esta firme y cerrada definición aleja a nuestra disciplina de cualquier pretensión de autoritarismo por parte del Estado pues vivimos en un Estado constitucional de Derecho. El

⁴⁰ En un repaso simple de los amplios espacios en donde las prerrogativas del Estado adquieren dramática intensidad a modo de ejemplo se pueden enunciar: 1) la flexibilidad del Estado para establecer plazos breves a los contribuyentes para la contestación de requerimientos y cumplimiento de diversos aspectos formales de la obligación tributaria; 2) la pléyade de presunciones en favor del Fisco; 3) las posibilidades de estimaciones indirectas y objetivas, las reglas de valoración; 4) las facultades discrecionales de decisión en materia de producción de pruebas en el procedimiento administrativo y la inversión de la carga de la prueba cuando el Fisco imputa al contribuyente una determinada anomalía; 5) las facultades de cautela y medidas protectoras del crédito público; 6) la existencia del *solve et repete*; 7) la habilitación de instancia en el procedimiento administrativo mediante el cual se controla, de oficio, el cumplimiento de los requisitos de la acción contenciosa administrativa cuando éstos aspectos podrían verificarse en forma incidental y no erigirse en una condición de acceso a la jurisdicción; 8) la suspensión de la ejecución de sentencias contra el Estado; 9) la necesidad de incluir las demandas de repetición de impuestos firmes en leyes de consolidación de deudas del Estado; 10) el pago provisorio de impuestos vencidos que involucra supuestos de deuda inexistente; 11) el condicionamiento de la validez de un pago sujeto a la implementación de formas predispuestas por la AFIP DGI, facultad que surge del art. 34 de la LPT y 12) un amplio espectro de sistemas de percepción, retención e información a cargo de los contribuyentes.

ejercicio del poder de Estado constituye un instrumento puesto al servicio de la plena vigencia de los derechos del ciudadano, en nuestro caso, del contribuyente, aún cuando el ordenamiento contenga facultades discrecionales regladas y varias prerrogativas para la fiscalización de la obligación en manos del Estado. Ello no obstante no coloca al Estado en un plano superior al contribuyente y éste no se somete a aquel sino que se enlaza en el ámbito de una obligación jurídica tributaria.

Entre muchos autores, NAWIASKY, HENSEL, VALDES COSTA y FERREIRO LAPATZA se han pronunciado a favor del equilibrio de relaciones entre la Administración fiscal y el contribuyente. En efecto, NAWIASKY⁴¹ y posteriormente VALDES COSTA⁴² enseñaron que la

⁴¹ NAWIASKY, Hans. *Cuestiones de Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, 1982 ps. 52 y 53, señala que “el derecho a exigir y la obligación de cumplir son exactamente los mismos tanto en Derecho privado como en Derecho público, e igual sucede si consideramos las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, ya que, en ambos casos, se da la ejecución estatal para lograr su realización. Por tanto, acreedor y deudor se encuentran en la obligación tributaria, formalmente, uno frente al otro, del mismo modo que ocurre en la obligación privada, ambos sujetos, en cuanto a sus derecho y sus obligaciones, están determinados igualitariamente por las normas del ordenamiento jurídico. De ahí que cuando se habla de igualdad de los sujetos de Derecho privado se tiene que considerar, de la misma forma, que también en la obligación tributaria existe dicha igualdad. Este dato básico no se ve afectado en absoluto por el hecho de que el Estado no sólo sea acreedor, sujeto del crédito, sino además legislador, sujeto activo del ordenamiento jurídico... Es falso considerar que el Estado como titular del crédito tributario tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: por el contrario el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido. Esto se comprende, todavía con mayor facilidad, si se piensa en los municipios los cuales, como acreedores tributarios, no pueden exigir aquello que las normas jurídicas estatales no les hayan autorizado”. (*Op. Cit.* p. 53).

⁴² VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 419. “...ambas partes de la relación jurídico-tributaria están Igualmente sometidas a la ley y la jurisdicción, postulado divulgado por los aforismos de que no hay tributo sin ley que lo establezca y que nadie puede ser juez

relación jurídica tributaria se desarrolla entre iguales: entre el Estado y el contribuyente, desde una perspectiva formal no existen desniveles que justifiquen una relación no igualitaria. Esto es natural si se considera que la obligación tributaria no es una relación de poder, tan sólo se trata de una relación crediticia. La igualdad jurídica de tales partes expulsa (o cuanto menos limita al extremo) las facultades discrecionales de la Administración conferidas por la propia norma al responsabilizar, con su propio patrimonio y en forma solidaria, al administrador societario. También HENSEL⁴³ se enroló en esta interpretación de las partes de la relación obligacional fiscal.

en su propia causa. Parece innecesario aclarar que al mencionar el enunciado a “ambas partes” se está refiriendo a los sujetos activo y pasivo de la obligación, es decir, acreedor y deudor, y no al Estado como creador de la obligación, ni al destinatario del producto de la recaudación... queda precisado que el principio está circunscrito a la igualdad entre la administración o fisco y el contribuyente... la subordinación del contribuyente es con respecto al Estado soberano que crea unilateralmente obligaciones pecuniarias a su favor, y no con respecto al titular del crédito creado por la ley, que sólo tiene los derechos que la ley le asigna”.

⁴³ Señala HENSEL que “El facultado para la exigencia del crédito derivado de la obligación tributaria es el Estado, y el obligado al cumplimiento de la prestación la persona sujeta a la norma estatal. Este reparto de papeles podría inducir a pensar que la relación tributaria fundamental no se regula sobre la base de la igual jerarquía de las partes. De ese modo la relación tributaria fundamental no ha sido considerada, a menudo, como relación obligatoria, sino como «relación de poder»...esta característica no corresponde al Derecho tributario material porque relega a un segundo plano su construcción conforme a las exigencias de un Estado de Derecho (sin perjuicio de que la relación obligatoria y la relación de poder no tengan por qué situarse en posiciones absolutamente enfrentadas). Para el tratamiento del «Derecho tributario material» objeto de esta sección parto de la relación jurídico-pública obligatoria como la fundamental entre el Estado y el contribuyente. La relación de sujeción del obligado tributario consiste, únicamente, en que debe cumplir la consecuencia jurídica de la norma, si y siempre que ésta le sea aplicable”. (HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 154).

FERREIRO LAPATZA⁴⁴, en igual sentido, enfatiza la debilidad a la que se ve expuesto el contribuyente en esta relación.

No obstante estas afirmaciones, cuando se encastran las normas en su aplicación concreta se pueden observar, en nuestro ordenamiento, algunos ejemplos que remarcan la desigualdad en la relación jurídica tributaria entre el Estado y el contribuyente. Tal vez la mayor inequidad, intolerable en un Estado Constitucional de Derecho, es el aún vigente “*solve et repete*” en el ordenamiento tributario argentino. Este ya superado principio en los sistemas tributarios de tradición romanista como el nuestro, rige –aunque camuflado– en materia de impuestos nacionales y en los tributos provinciales y municipales, donde el pago previo de la determinación tributaria es condición de acceso a la jurisdicción. ¿Es justa la supervivencia de estas desigualdades en un estado de Derecho? Claro que no. A este pueden sumarse otros ejemplos diseminados por nuestro ordenamiento, tales como en materia de intereses (son sustancialmente más bajos los que paga el Estado si prospera una demanda de repetición, comparado con los intereses moratorios); las posibilidades de trabar embargo en cualquier momento en favor del Fisco; los privilegios del crédito fiscal en los concursos preventivos; los exiguos plazos que se otorgan al contribuyente y las dilaciones *sine die* que se toma el Fisco para responder a las peticiones; el amplio

⁴⁴ Advierte FERREIRO LAPATZA que “el derecho a la igualdad de las partes en un proceso, se ve igualmente atacada por las presunciones *iuris tantum*, tan profusamente utilizadas por el ordenamiento tributario, siempre a favor de la Administración, pues al invertir la carga de la prueba colocan al contribuyente en una situación de debilidad real que en nada corresponde, tampoco, con la igualdad formal. A ello debe añadirse la profusa utilización en la legislación tributaria de conceptos jurídicos indeterminados (intereses económicos fundamentales, precios de mercado, motivos económicos válidos, etc.) y el otorgamiento más que generoso de facultades discrecionales a la Administración que, si bien se sitúan fundamentalmente en el ámbito del procedimiento, se encuentran también en el derecho material”. (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*. Marcial Pons, Madrid, 25a edición, 2006, p. 293).

espectro de presunciones y ficciones que le acuerdan las normas al Fisco frente a las exigencias de prueba de los derechos del contribuyente; la existencia de responsabilidad en el contribuyente y la inexistente responsabilidad de la Administración Fiscal en ciertos atropellos acreditables, entre tantos ejemplos.

A pesar de las desigualdades precedentemente marcadas, en reiteradas ocasiones la jurisprudencia de la CSJN ha colocado la cuestión dentro de límites precisos. Así, por ejemplo, afirmó que los instrumentos jurídicos que resulta de la valoración crítica de los problemas que plantea la producción industrial en masa y las estructuras económico sociales en transformación, no importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno solo de los sujetos de la relación tributaria. Los tribunales pueden descorrer el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea esta favorable al fisco o al contribuyente⁴⁵. La CSJN sentenció que "en tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos"⁴⁶.

⁴⁵ "Kellog Co. SACI y F S/ impuesto a los réditos" CSJN, del 26.6.85

⁴⁶ Fallos 16:118, 123:106, 124:122.

En igual sentido, la CSJN falló en favor del contribuyente en una causa en la que el Fisco nacional –en el estrecho marco cognoscitivo del juicio de apremio- esgrimió la falta de pago en un caso en el que el contribuyente imposibilidad de probar del pago del tributo por problemas internos del banco mandatario de la autoridad fiscal. Esta circunstancia marca un mayor plano de igualdad en la relación Fisco-contribuyente, apartándose de los supuestos en que por dificultades de prueba atribuibles a sellos bancarios recaen sobre el contribuyente las consecuencias de estas anomalías de prueba⁴⁷.

Existe una primera obligación del contribuyente de respeto del orden jurídico en general y de las obligaciones tributarias en particular, siendo un deber inexorable el cumplimiento de los deberes fiscales. Pero para que dicho fin se cumpla, el Estado, observando adecuadamente el orden normativo, deberá ocuparse de crear las bases necesarias para lograr un razonable clima de paz o seguridad jurídica que permita el normal cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes despejándose dudas e incertidumbres. De esta forma los sujetos saben a que atenerse y que en situaciones conflictivas sus

⁴⁷ “DGI c/ Turimar SA s/ ejecución fiscal”, CSJN, del 10.10.02. La CSJN avanzó contra un criterio inveterado en la práctica administrativa tributaria que consistió en anteponer la insuficiencia de pruebas y constancias en la propia Administración Fiscal contra el contribuyente que, con las complicaciones propias de la acreditación de pagos en bancos, no pudo reunir los pertinentes comprobantes. En esta causa la AFIP-DGI inició ejecución fiscal contra un contribuyente al entender que se produjo la caducidad del plan de facilidades de pago al que éste se había acogido. El contribuyente esgrimió el pago de la deuda pero la Administración Fiscal expresó que tales pagos no constaban en sus registros. El Fisco nacional –en el expediente- no negó la autenticidad de los recibos exhibidos por la ejecutada, sino que se limitó a señalar que le resultaba imposible individualizar los pagos que ésta realizó pues, conforme con sus registros, no podía imputarlos por razones formales. La CSJN, adhiriendo al Dictamen del Procurador, sentenció que, ante la alegación por el contribuyente de los pagos en sede bancaria, el Fisco debió haber negado la autenticidad de los recibos exhibidos por el contribuyente (arg. art. 356, inc. 1, del CPCCN aplicable en autos según lo dispuesto por el art. 116 de la ley 11.683 -t.o. en 1998-).

demandas serán adecuadamente oídas en tribunales imparciales para protegerse de eventuales comportamiento arbitrarios. No es ocioso destacar que para los contribuyentes no es fácil que se admitan medidas cautelares que estos soliciten frente a ciertas pretensiones del Fisco⁴⁸.

En suma, sólo se trata de puntualizar que el régimen de responsabilidad personal y solidaria pretende ser tan riguroso al poner en juego el patrimonio personal del administrador, que resulta muchas veces inaplicable y, por tanto, no cumple con su cometido de protección del crédito tributario. El administrador de un ente colectivo, en la mayoría de los casos, es una persona física que en el

⁴⁸ Las medidas cautelares a favor del contribuyente a través de la cual se peticiona a la Justicia que disponga la suspensión de la ejecución de los actos administrativos de la Administración tributaria, son notoriamente excepcionales. Para la procedencia de medidas de cautela de los derechos del contribuyente, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación exige una serie de extremos formales a probar. Concretamente, de la armónica interpretación de sus artículos 230 y 199, resulta que se debe acreditar los siguiente: a) verosimilitud del derecho que se alega; b) existencia de un peligro concreto en la demora y c) contracautela ofrecida por el garantizado. La excepcionalidad se nota claramente en la doctrina del caso "Firestone", que sentó la regla de la excepcionalidad de la procedencia de medidas cautelares contra el Fisco en razón de no comprometerse la normal percepción de las rentas públicas. En este precedente la CSJN expresó "... la cuestión debatida excede el interés individual de las partes, y afecta de manera directa a la comunidad, en razón de que incide en la percepción de la Renta Pública, y puede postergarla considerablemente." ("Firestone" CSJN del 11.12.90). En la causa "Treas", la CSJN sentenció que "... omitir la consideración de que la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable del funcionamiento regular del Estado." (Fallos 312:1010). Reiteradamente la jurisprudencia de la CSJN interpretó restrictivamente la concesión de medidas cautelares, señalando que deben analizarse con particular estrictez, atento a la afectación que producen sobre el erario público (Fallos: 313:1420; 318:2431, entre muchos otros), pues la percepción de las rentas del Tesoro -en el tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos: 235:787; 312:1010 y "Empresa Constructora Juan M. de Vido S.C.A. c/ AFIP", CSJN, 25.10.05).

marco de su desarrollo profesional tiene que desempeñar el rol de administrador societario –de allí que sería importante diferenciar entre pequeñas y medianas empresas respecto de grandes empresas, como también entre administradores técnicos, profesionales, de los que no lo son- el sistema en análisis debe ser tamizado por el Juez a través de la perspectiva de cierto exceso en el régimen exorbitante de la Administración pública. Máxime que, aún actuando en exceso, es ciertamente difícil que se sancione a la Administración pública por una actuación antifuncional.

6. MODALIDADES DE LA RESPONSABILIDAD EN GENERAL

El responsable jurídico es aquel a quien se le pedirá una respuesta por los efectos de su actuación, se le exigirá un pago, una reparación o el cumplimiento de una sanción. Es la ley la que definirá quién y por qué razón jurídica es responsable. El responsable jurídico deberá reparar para que se cumpla el Derecho (pues el Derecho es reparto, es dar a cada uno lo suyo). Alterada la ley por un comportamiento ilícito, corresponde un efecto y del mismo se tiene que encargar el responsable jurídico.

Ese efecto contrario al Derecho puede producirse por una acción propia (responsable directo) o por la actuación ajena (responsabilidad indirecta o por el hecho ajeno). ALVARADO ESQUIVEL sintetiza las condiciones para que concurra la responsabilidad, esto es, la violación injusta de un derecho ajeno, es decir, la producción de un daño, la existencia de culpa en el sujeto actuante, es decir, la imputabilidad y un nexo de causalidad entre la causa y el efecto⁴⁹. Específicamente, el autor mexicano citado define el concepto de responsable tributario como aquel “sujeto titular de una obligación

⁴⁹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Porrúa, México 2000, p. 24.

accesoria (dependiente o subordinada) subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado por determinadas conductas ilícitas”⁵⁰.

6.1. Sentidos de la responsabilidad

La doctrina no ha logrado elaborar un concepto jurídico de responsabilidad, por el contrario, se enfrenta a varios significados. Ese carácter ambiguo del concepto de responsabilidad supone una pesada carga para los diversos sectores del ordenamiento pero, en especial medida, dificulta en el derecho tributario una construcción cabal de la responsabilidad tributaria⁵¹.

NINO⁵² se refirió a los cuatro sentidos con que usualmente se emplea, en lenguaje jurídico, para referirse a los diversos matices que proyecta el concepto jurídico de responsabilidad.

a) La responsabilidad como obligación o función derivada de un cargo, relación o posición jurídica. Se trata de un lenguaje utilizado cuando la obligación no se cumple mecánicamente sino que

⁵⁰ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Op Cit.* p. 46.

⁵¹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, *Revista Técnica Tributaria*, N° 57, Madrid, p. 71. Al respecto indica ALVARADO ESQUIVEL que “responsabilidad es un término tradicional que invade y afecta donde quiera e incesantemente, a toda actividad humana de relación, sobre todo, aquella de orden jurídico, viniendo empleado con aspectos y significados diversos”. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Op Cit.* p. 21.

⁵² NINO, Carlos Santiago. “El sentido de responsabilidad”, trabajo incluido en *La Responsabilidad. Obra Homenaje al profesor Dr. Isidoro H. Goldemberg*. AAVV ALTERINI, A.A. y LÓPEZ CABANA, R. M. (Coords). Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995, p. 15 y s.s.

permite un cierto juego de alternativas para ser manejadas conforme a la habilidad, diligencia o conocimiento de quien cumple la función. Puede ejemplificarse con la responsabilidad del padre que es responsable por la acción de sus hijos o, en materia tributaria, la del director de la sociedad anónima que responde solidariamente con la sociedad que administra por los tributos impagos.

b) La responsabilidad en sentido de factor causal: el término responsabilidad se utiliza solo para indicar algún acto o fenómeno que causa algún evento, por ejemplo, las malas condiciones meteorológicas retrasaron la partida del avión y por tanto la demora del arribo.

c) La responsabilidad como capacidad y como estado mental: señala NINO que la negligencia es considerada por muchos juristas, al igual que la imputabilidad como un estado mental que, en este caso, consiste en omitir prever, a pesar de ser posible hacerlo, las consecuencias de sus actos⁵³. En palabras de ALVARADO ESQUIVEL esta acepción implica la utilización de un lenguaje común y hace referencia específicamente al poder y al deber de determinar la conducta de un sujeto según normas que, por la propia falibilidad de la naturaleza humana, importan una más o menos observancia y ejecución. Así la responsabilidad prescinde de la violación directa de cualquier norma de conducta ya que sólo consiste en el compromiso y en el consiguiente riesgo personal que tiene todo sujeto en relación con determinados eventos ponderables según las leyes de la causalidad⁵⁴.

⁵³ NINO, Carlos Santiago. *Op. cit.* p. 16.

⁵⁴ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Op. cit.*, p. 21-22. “De esta manera, expresiones como “ser un hombre responsable” o “tener responsabilidad” son locuciones que se refieren a este significado, es decir, a la seriedad y moderación preventiva de las posibles consecuencias de nuestra conducta, con un sentido especial de previsión y prudencia que nos viene de la madurez mental y de la experiencia”.

d) El responsable como punible o moralmente reprochable:

Alude al supuesto en que la responsabilidad no es abstracta o genérica sino concreta porque se trata de un sujeto con responsabilidad jurídica ya que ha puesto en acción su capacidad causadora originando, así, situaciones injustas en los bienes o derechos de un tercero por lo que deberá asumir la obligación de reparar el daño causado por su actuar. Por ejemplo, el director de la sociedad anónima que tenía a su cargo el control de los fondos para asignarlos al pago de los impuestos, no los ingresó porque decidió adquirir maquinarias antes que el pago del impuesto. Al sujeto, así, se lo encuentra responsable moralmente.

6.2. Clases de responsabilidad.

Con función meramente didáctica puede agruparse la responsabilidad considerándola desde una triple perspectiva: la del sector del Derecho al que acceden, la de su configuración y la de su intensidad.

a) Clasificación en función del sector del derecho. Si la clasificación parte desde una visión general y según al sector del derecho de que se trate la responsabilidad puede ser civil, administrativa, penal y tributaria.

b) Clasificación por su configuración. La responsabilidad puede ser *directa* o *indirecta*. Es *directa* cuando el sujeto es pasible de una sanción por el incumplimiento de una norma que debía acatar. Por ejemplo, un contribuyente persona física obtiene rentas gravadas y, en el momento del vencimiento para el pago del impuesto no lo ingresa. Este sujeto es responsable individualmente, personalmente, pues la sanción aplicable a su comportamiento, en oportunidad que se determine, será aplicable a él. Por el contrario existe responsabilidad *indirecta*, *vicaria* o *por determinada situación de otro*, cuando el individuo es sancionado por la conducta de un tercero. Los casos más

frecuentes de esta clase de responsabilidad se observan en las situaciones en la que los miembros o socios de una sociedad, colectividad o institución son responsables por los actos de sus directivos. La responsabilidad colectiva y a ello me estoy refiriendo, se plasma por ejemplo en el art. 43 del Código Civil que responsabiliza a la persona jurídica por los daños que causen –en el ejercicio u ocasión de sus funciones- quienes las dirijan o administran⁵⁵. Es la responsabilidad conectada al actuar en lugar del otro.

c) Clasificación por su grado de intensidad. La responsabilidad puede ser *solidaria (dependiente sucesiva e impropia)*, *subsidiaria* y *sustitutiva*. Esta clasificación tiene consecuencias prácticas importantes pues, según se trate de una u otra, el administrador societario responderá con sus propios bienes por las deudas de la sociedad que administra, en un caso, concomitantemente con los bienes de la sociedad (solidaridad) o sólo responderá luego de que se ejecuten los de la sociedad (subsidiariedad). Puede graficarse la situación, en el primer caso, visualizando al administrador al lado de la sociedad y en el segundo detrás de la sociedad.

En el ordenamiento español, el distingo más importante por sus efectos jurídicos prácticos y por su expreso reconocimiento legal (art. 41.1 LGT) es la que existe entre responsabilidad solidaria y subsidiaria. La LGT presume la subsidiariedad cuando se afirma que “salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria” (art. 41.2 LGT). El aspecto procesal marca la diferencia entre los regímenes de subsidiariedad y solidaridad pues en el primero es necesario que la Administración declare fallido al deudor principal y a los responsables solidarios, si los hubiere, (art. 176 LGT), aclarando el Reglamento General de Recaudación que “se

⁵⁵ Código Civil, art. 43: “Las personas jurídicas responden por los daños que causen quienes las dirijan o administren, en ejercicio o con ocasión de sus funciones”.

considerarán fallidos aquellos obligados respecto a los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito” (art. 61 RGR). En consecuencia, en el ordenamiento español la Administración actúa contra el responsable subsidiario sólo en caso de haber incoado la acción contra el deudor principal, es decir, la sociedad y sólo hasta que ésta haya sido declarada en quiebra. Debe diferenciarse entre declaración de quiebra y declaración de incobrable⁵⁶.

La responsabilidad solidaria tiene otro andamiaje pues permite a la Administración dirigirse, indistintamente, contra el deudor principal y contra el responsable a su elección sin los recaudos previos que se predicen para los responsables subsidiarios. Por tanto se puede apreciar que la responsabilidad subsidiaria tiene una serie de fuertes ventajas para el responsable, si se la compara con el régimen de responsabilidad solidaria.

En el actual régimen español, la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades, desde la perspectiva del Derecho sancionador, el artículo 40.1 de la LGT (actual art. 43.1) dispone un régimen más severo (al exigir sanciones) que se justifica técnicamente en la configuración de la sociedad como sujeto que ha cometido una infracción.

En el ordenamiento español expresamente se recoge la responsabilidad solidaria y subsidiaria (art. 41.1 LGT). La regla es la subsidiariedad, se presume –ante la ausencia de la norma a adoptar la responsabilidad solidaria–, expresamente la ley dispone que “salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria” (art. 41.2 LGT).

⁵⁶ VILLAR EZCURRA, Marta. “La responsabilidad tributaria” en *La responsabilidad de los administradores*, AAVV Angel Rojo y Emilio Beltran Coord., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005 ps. 470-471.

En torno a estas dos posibilidades, señala VILLAR EZCURRA que “la diferencia esencial de régimen jurídico es de tipo procedimental y radica en que, en caso de responsabilidad subsidiaria, es necesario que la Administración declare fallido al deudor principal y a los responsables solidarios, si los hubiere, (art. 176 LGT). Aclara el Reglamento General de Recaudación que “se considerarán fallidos aquellos obligados respecto a los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito” (art. 61 RGR). Por tanto, la Administración sólo puede actuar contra el responsable subsidiario, si antes, ha dirigido su acción de cobro contra el deudor principal hasta declararlo fallido, y si existen responsables solidarios, hasta la declaración de fallidos de éstos”⁵⁷.

Por el contrario, la responsabilidad solidaria autoriza a la Administración tributaria española a dirigirse, de manera indistinta, contra el deudor principal o contra el responsable. Entonces, por regla general, señala VILLAR EZCURRA “se entienda que los supuestos de responsabilidad subsidiaria constituyen un régimen privilegiado frente

⁵⁷ VILLAR EZCURRA, Marta. *Op. cit.* ps. 470. Señala la autora que es necesaria la declaración de fallido de la declaración del crédito como incobrable (art. 61 RGR). El Tribunal Superior de Justicia de Cantabria (sentencia del 1.6.01) interpretó que “si bien la declaración de fallido del obligado principal y solidarios permite derivar la responsabilidad por deudas tributarias a los deudores subsidiarios, la declaración como incobrable de un crédito supone la imposibilidad definitiva de hacerlo efectivo”. En consecuencia, la declaración de fallido es un requisito de procedibilidad, y no es necesario notificarla al responsable, al constituir un acto administrativo interno. En tal sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria del 18.5.01; la del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), del 13.1.03 y la del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, del 2.11.01 coinciden en interpretar que “la declaración de fallido no precisa para su efectividad ser notificada ni al deudor principal ni al responsable subsidiario”. Se trata, por tanto, de un “acto conclusivo del procedimiento ejecutivo dirigido contra el sujeto pasivo y como tal en ningún momento aparece establecida la obligación de su notificación por la Administración a quien todavía no forma parte del procedimiento recaudatorio, que solamente se inicia con la comunicación de apertura del proceso de derivación de responsabilidad” (RTEAC 22.3.2001).

a los de responsabilidad solidaria. No obstante, por lo que se refiere a la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades, se ha afirmado que desde el punto de vista del Derecho sancionador, el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria (actual art. 43.1) establece un régimen más severo (al exigir sanciones) que se justifica técnicamente en la configuración de la sociedad como sujeto infractor. La doctrina ha propuesto otras clasificaciones, siendo de destacar la que atiende al alcance patrimonial de la responsabilidad, pues hay casos en que todo el patrimonio del responsable está afecto al pago de la deuda tributaria y otros -más excepcionales- en los que sólo una parte se vincula al pago de la deuda⁵⁸.

6.2.1. Responsable solidario

La responsabilidad es *solidaria* cuando el responsable se encuentra ubicado al lado o junto con el deudor principal todo lo cual faculta al acreedor a exigir su cumplimiento a todos y cada uno de los deudores, exigiéndoles el total o una parte de la deuda y el pago total o parcial de cualquiera de ellos libera a los demás. En nuestra materia, el responsable solidario lo es en virtud de una expresa disposición

⁵⁸ VILLAR EZCURRA, Marta. *Op. cit.* p. 470. También se interpreta que la responsabilidad es culposa y objetiva. Existe una *responsabilidad culposa*, que se origina con la conducta antijurídica del responsable y esta presente en los supuestos de responsabilidad solidaria de los causantes o colaboradores activos en la realización de una infracción tributaria (art. 42.1.a) LGT) y en la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones no hayan hecho lo necesario para evitarlo (art. 43.1.a) LGT), y de una *responsabilidad objetiva*, que se origina en la especial relación del responsable con el obligado principal, que sería la exigible a los partícipes de las entidades sin personalidad jurídica (art. 42.1.b) LGT) y a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria (art. 43.1-d) LGT).

legal, que lo llama a responder por una obligación tributaria que le es ajena y en cuya producción no ha intervenido.

La responsabilidad solidaria presupone que más de una persona responde, lo hace la uno junto a la otra por una deuda tributaria. Verificándose un caso así, estas personas responden como deudores solidarios. Esta elección la hace la ley, el legislador y consiste en que –ante un mismo hecho generador del gravamen– todos los participantes involucrados, directa o indirectamente se conectan jurídicamente con ese hecho elevado a la categoría de tributo. Por tanto, el término responsabilidad, aplicado a este propósito significa que los deudores solidarios que responden con su patrimonio, deben por lo tanto tolerar la ejecución forzada del acreedor del impuesto por un débito propio.

Enfatizo que la responsabilidad solidaria deriva de una ley en sentido formal y material porque ésta no puede surgir ni por implicancia ni por vía de interpretación analógica, lo que es pacíficamente sostenido por la jurisprudencia⁵⁹. Esto significa que el Poder Ejecutivo no la puede aplicar por vía de decreto, ni la AFIP DGI por resoluciones generales ni los ejecutivos provinciales ni las administraciones provinciales a través de sus normas de inferior jerarquía y menos los municipios por decisiones del ejecutivo municipal. Es necesario una ley en sentido formal y material que así lo disponga porque el sistema de responsabilidad solidaria integra uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, cual es el elemento subjetivo.

Es muy gráfica la referencia que aporta VILLAR EZCURRA en el sentido de que “el responsable es un tercero que se coloca junto al deudor principal en la obligación de pagar la deuda tributaria de éste. Es, con todas sus consecuencias, un nuevo obligado tributario, al que

⁵⁹ “Eves Argentina S.A.” CNACAF Sala II, 2.10.90; “Norosur S.R.L.” CNACAF Sala II, 1.11.90; “Bulacio, Rafael”, Sala II, CNACAF 21.5.91.

la Administración dirigirá su acción de cobro ante el impago del deudor principal. Habrá pues, dos deudores tributarios, aunque por diferentes motivos y con un régimen jurídico distinto. El responsable no sustituye nunca al deudor principal, sino que adquiere el papel de obligado secundario por darse un presupuesto de hecho distinto de la realización del hecho imponible. Responde de la deuda tributaria (art. 41 LGT) del deudor principal, lo que significa que no debe hacerse cargo de las obligaciones tributarias formales necesarias para la determinación y satisfacción de la deuda, sino únicamente de las materiales, esto es, las que se traducen en el pago de la deuda”⁶⁰.

Bien expresan PEREZ DE AYALA y PEREZ DE AYALA BECERRIL que “el responsable solidario es un auténtico deudor del impuesto, por tanto obligado al pago junto al contribuyente. En todo caso, su situación es idéntica a la que se puede predicar dentro del ámbito del Derecho común. Por tanto, en el caso de que existe un responsable solidario, el Fisco podrá dirigirse, para hacer efectiva la deuda material, bien al contribuyente, bien al propio responsable (si el contribuyente no cumple en plazo). En caso de responsabilidad subsidiaria, el responsable sólo podrá ser reclamado por fallido del sujeto pasivo (y después de que se haya intentado de éste el cobro, incluso por medio del embargo y realización de bienes), siendo necesario además que exista una fehaciente declaración por parte de la Administración de que el sujeto pasivo obligado al pago es tal fallido”⁶¹.

La pluralidad del sujeto es evidente en la solidaridad razón por la cual la ley o el acuerdo civil entre las partes atribuye un carácter fuerte a este enlace de sujetos. Por ello CAZEAUX y TRIGO REPRESAS definen la obligación solidaria como aquella obligación de sujeto plural, en la cual, por voluntad de las partes o de la ley y con

⁶⁰ VILLAR EZCURRA, Marta. *Op. Cit.* p. 466.

⁶¹ PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Op. cit.* p. 131.

prescindencia de la naturaleza divisible o indivisible de su objeto a cualquiera de los deudores puede serle exigido el cumplimiento de la prestación.⁶²

Sobre el particular opina FANTOZZI que existe una denominada *solidaridad dependiente sucesiva*, atribuible a aquellos supuestos que derivan de modificaciones subjetivas de la relación que agregan otros co-obligados junto con el obligado primitivo: se trata de las hipótesis, a menudo examinadas en el ámbito de la sucesión a título particular en la deuda impositiva, de la solidaridad entre cedente y cesionario de un inmueble, y de la responsabilidad solidaria de los cesionarios de empresas por los impuestos debidos por el cedente. El deber del responsable solidario sólo surge a continuación de la inútil excusión del obligado principal. Es decir, además de no depender de la participación en el presupuesto de hecho, se caracteriza por el incumplimiento de deberes establecidos por las normas tributarias: la solidaridad surge, entonces, a título de sanción⁶³. Esta solidaridad dependiente sucesiva, en nuestro ordenamiento tributario, se encuentra en los arts. 8 inc. f)⁶⁴ y 29⁶⁵ de la LPT relativo a la responsabilidad de

⁶² CAZEAX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Felix A., *Derecho de las Obligaciones*, Editorial Lep, La Plata 1989, pp. 387 y sgtes.

⁶³ FANTOZZI, Augusto. “La Solidarietà Tributaria”, en *Trattato di Diritto Tributario*, Diretto da Andrea AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994, Volume Secondo, p. 465.

⁶⁴ El art. 8º expresamente dispone: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:... f) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago”.

⁶⁵ El art. 29 dispone: “Como consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos, de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente respectivo, o si lo estima necesario en atención

cedente y cesionario de créditos fiscales y en el art. 8 inc. d)⁶⁶ del mismo ordenamiento jurídico que responsabiliza al adquirente de un fondo de comercio.

al monto o a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras. Cuando en virtud de disposiciones especiales que lo autoricen, los créditos tributarios puedan transferirse a favor de terceros responsables, su aplicación por parte de estos últimos a la cancelación de sus propias deudas tributarias, surtirá los efectos de pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos. La Administración Federal de Ingresos Públicos no asumirá responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos, corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios respectivos. La impugnación de un pago por causa de la inexistencia o ilegitimidad del crédito tributario aplicado con ese fin, hará surgir la responsabilidad personal y solidaria del cedente si fuera el caso de que el cesionario, requerido por la Administración Federal de Ingresos Públicos para regularizar la deuda, no cumpliera en el plazo que le fuere acordado con la intimación de pago de su importe. Dicha responsabilidad personal y solidaria se hará valer por el procedimiento previsto en el artículo 17. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que los cedentes y cesionarios, por el solo hecho de haber notificado a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la transferencia acordada entre ellos, adhieren voluntariamente a las disposiciones de carácter general que dictare la misma para autorizar y reglamentar este tipo de operaciones”.

⁶⁶ El art. 8º expresamente dispone: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:... d) Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado. La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará: 1) A los 3 meses de efectuada la transferencia, si con antelación de 15 días ésta hubiera sido denunciada a la Administración Federal de Ingresos Públicos. 2) En cualquier momento en que la Administración Federal de Ingresos Públicos reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto”.

En Italia se acuñó el término de *supersolidaridad*, en oportunidades que el instituto funcionaba ya que en la actualidad se ha derogado. A través de este concepto se permitía mantener en forma unitaria la aplicación del tributo frente a todos los sujetos co-obligados, evitando determinaciones y juicios contradictorios. De esta manera se neutralizaba a los sujetos no notificados el derecho de hacer valer en juicio sus propias razones eximentes. Ello conformaba la praxis de las dependencias administrativas de dirigirse al co-obligado menos interesado en las relaciones internas para notificarle un acto determinativo que, al no ser impugnado, se tornaba definitivo para todos los demás, y permitía la recaudación, ciertamente, en primer lugar frente a los co-obligados mayormente involucrados. Esta situación llegó a la decisión de la Corte Constitucional que la declaró ilegítima⁶⁷. La naturaleza pública del procedimiento de imposición y la exigencia que en él sea volcada toda la información y las situaciones de los co-obligados, hizo necesaria la participación, en la fase de determinación, de todos los sujetos con la consecuente nulidad, aún frente al sujeto notificado del acto de determinación, si éste no había sido notificado a todos los co-obligados. En la actualidad es pacífico el criterio de extrapolar las reglas del Derecho civil en punto a la aplicación de la responsabilidad solidaria en materia tributaria. Asimismo se considera que la solidaridad pasiva implica una mera función de anticipación de la recaudación y es constitucionalmente legítima.

En el régimen jurídico tributario argentino, la responsabilidad es de naturaleza solidaria, por disposición expresa del art. 8 inc. a) pero debe previamente el Fisco nacional intimar al deudor principal en razón de que, como se verá más adelante, esta norma textualmente dispone que “...*si los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago...*”. Este dato jurídico –la intimación administrativa- me lleva a considerar que –a pesar del *nomen iuris*- la

⁶⁷ FANTOZZI, Augusto. *Op. Cit.*, p. 167.

responsabilidad indicada en la citada norma sería más adecuado señalarla como una *solidaridad impropia*, en razón de que debe la autoridad fiscal debe intimar administrativamente a la sociedad responsable primariamente, aunque ello no significa que si el deudor (la sociedad) no cumple, luego de ejecutarla puede dirigir su acción contra el director. En otras palabras, el director o administrador de la sociedad asume una posición cautelar de la responsabilidad del deudor de la obligación fiscal, que es la sociedad, si esta –previa intimación– no cumple, las acciones del fisco pueden dirigirse a aquellas personas físicas que por su especial relación de gestores de la sociedad son elevados, por la ley, a la categoría de responsables solidarios.

La jurisprudencia de la CSJN analizó el término en una sentencia trascendente en la materia. En efecto, en el fallo dictado en la causa “Brutti”⁶⁸ puede apreciarse que el Máximo Tribunal argentino, haciendo suyo el Dictamen del Procurador estableció que la responsabilidad del solidario nace sólo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador. La falta de cumplimiento del contribuyente a la intimación de pago cursadas es el hecho que habilita al organismo fiscal a extender la responsabilidad a los responsables solidarios. Por esta razón, la solidaridad es impropia pues durante los 15 días dispuestos por el art. 17 como plazo para que el contribuyente cumpla, en ese breve lapso la responsabilidad es más subsidiaria que solidaria. Luego de transcurrido ese plazo sin que el contribuyente cumpla, nace plenamente la responsabilidad solidaria.

También decidió la CSJN en la citada causa que “de la lectura del artículo transcrito se evidencia que la responsabilidad del solidario nace sólo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador... por imperio de lo establecido en el art. 17 de la LPT [numeración

⁶⁸ “Brutti, Stella Maris” CSJN, del 30.3.04.

actualmente vigente] la determinación de oficio deberá ser cumplida también respecto de aquellos en quienes se quiera hacer efectiva la responsabilidad solidaria... Dicho procedimiento se inicia con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen para que realice por escrito su descargo y, posteriormente, se habrá de dictar resolución fundada fijando el tributo y/o estableciendo la responsabilidad solidaria en el caso concreto. Es mediante esta última resolución a través de la cual se efectiviza la responsabilidad solidaria y, en consecuencia, el organismo recaudador sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita en forma subsidiaria la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena”.

En igual forma, la CNACAF, en la causa “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”⁶⁹, como se indicó anteriormente, consideró que los responsables por deuda ajena, al no tener una obligación propia –lo cual es correcto- la naturaleza de la responsabilidad que sobre ellos pesa no es la de solidaridad sino que

⁶⁹ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99. Los considerandos V y VI de la sentencia se aprecia que interpreta esta Sala de la Excm. Cámara que la responsabilidad por deuda ajena es “subsidiaria” por los siguientes fundamentos: “Que de lo expuesto se deduce que los directores, gerentes, etc. no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto porque la suya no es una obligación propia sino como responsable por deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal como lo establece la ley. VI: Que ello es así porque su responsabilidad tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto y se basa en el principio jurídico de la culpa, pudiendo ser hecho efectiva si el deudor (la sociedad) no cumple la intimación efectiva de pago”.

se trata de una responsabilidad subsidiaria. Por esta razón los administradores tienen el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal. A pesar de esta justa solución la ley, art. 8 inc. a en análisis sólo se refiere al concepto *intimación administrativa de pago* y expresamente dispone que la responsabilidad es *personal y solidaria*, pero no agrega que es condición ejecutar esa intimación al deudor y luego dirigirse contra el responsable por deuda ajena (que es lo que resulta de la sentencia indicada). La solución jurisprudencial apunta a la equidad porque la responsabilidad aparece con posterioridad a la verificación del hecho imponible, a raíz de un incumplimiento, y se funda en el principio jurídico de la culpa. La sentencia continúa señalando que puede efectivizarse la responsabilidad (para el fallo es responsabilidad subsidiaria) en el caso de que el deudor no cumpla la intimación efectiva del pago. La CNACAF presistió en este criterioso con ulterior bajo el argumento de que no se trata de una deuda del administrador sino del responsable principal, por tanto no son deudores directos de la obligación razón por la cual la responsabilidad de los directores, gerentes, etc. es subsidiaria⁷⁰.

Por su parte, el TFN en el fallo “Funes”⁷¹ siguió una tesis argumental análoga para revocar la acción incoada por el Fisco nacional contra un responsable solidario con fundamento en que no se cumplió con el derrotero procesal de accionar contra el deudor, en primer lugar. La administración tributaria determinó de oficio de deuda del deudor principal y, simultáneamente, extendió la responsabilidad por el no pago al responsable solidario. El TFN interpreta -mezclando solidaridad con subsidiariedad- que el art.8 inc. a) de la LPT contiene un orden de prelación. Ello supone dos actuaciones: a) que el deudor del tributo ha sido intimado previamente; y b) que la deuda es exigible porque se encuentra firme,

⁷⁰ “Prats, Secundino c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 11.4.00.

⁷¹ “Funes, Alejandro Nicolás”, TFN, Sala D, del 14.4.97.

ya que, mientras se discuta, resulta improcedente requerir de pago al solidario. Esto así porque la ley dispone que el Fisco puede perseguir al deudor solidario después de que ha resultado infructuoso el reclamo al deudor principal, y para ello marca un orden secuencial a cumplir. Ello no obstante, la AFIP-DGI pueda iniciar la acción y llevar adelante la determinación de oficio contra el deudor y contra los solidarios al mismo tiempo, es decir, simultáneamente pero no podrá exigir el pago del tributo a tales responsables solidarios mientras no lo haya hecho antes al principal y esa deuda se encuentre firme e impaga, pues se jaquearía el principio constitucional de legalidad. Pero insisto, la ley expresamente omite el término subsidiariedad, sólo utiliza el de solidaridad (que jurídicamente es distinto a la primera).

Considero que, a pesar de la inconveniencia de referirse al concepto subsidiariedad en los precedentes indicados (que implica que el responsable está detrás del obligado principal) los Tribunales han privilegiado el valor Justicia –de allí la importancia de la apelación subyacente en todas las causas de los principios- que antes de ejecutar al responsable solidario deben arbitrase todos los medios procesales administrativos para determinar la deuda e intimar efectivamente de pago al deudor principal, antes de intimar al responsable solidario. Es una correcta interpretación que corrige a la ley y supera cierta anomalía de la misma, aún cuando luego del plazo de 15 días de intimado el deudor principal, que es el contribuyente, la responsabilidad sea plenamente solidaria entre contribuyente y responsable.

6.2.2. Responsable subsidiario

La responsabilidad es *subsidiaria* cuando el acreedor puede ejecutar al responsable subsidiario luego de ejecutar al deudor principal; en este caso el responsable se encuentra ubicado detrás y no al lado del deudor principal. El acreedor puede perseguir el cobro

sobre el responsable subsidiario después de ejecutados los bienes del deudor. En esta situación, el administrador societario sólo responderá luego de que el fisco ejecute los bienes de la sociedad y estos no alcancen para satisfacer el su crédito, sólo a partir de ese momento la Administración podrá dirigirse contra los bienes del administrador societario. Como señala CARBAJO VASCO⁷², antes de declarar la responsabilidad subsidiaria por deudas tributarias resulta necesario impulsar el procedimiento previo para la declaración, como incobrable, del crédito fiscal.

De igual manera, OCHOA TREPAT⁷³ señala –en relación al ordenamiento tributario español que contempla la responsabilidad subsidiaria- que la responsabilidad que se establece para los administradores societarios es subsidiaria ya que es necesario, para que los administradores societarios respondan de la totalidad de la deuda o de la sanción, en primer lugar, que el sujeto pasivo –o sea, la sociedad que administran- sea declarada insolvente y, en segundo lugar, que se produzca un acto administrativo declarativo de la derivación de responsabilidad contra el responsable subsidiario.

⁷² CARBAJO VASCO, Domingo. *Op. Cit.*, p. 71. “Hay que derivar la acción administrativa hacia el responsable subsidiario solamente cuando hayan sido declarados fallidos los deudores principales y los posibles responsables solidarios. Esta derivación de responsabilidad requiere dictar un acto administrativo independiente... Este acto administrativo de derivación de responsabilidad es sustancial para la existencia de la responsabilidad subsidiaria, sin él o sin el acto notificado tiene defectos sustanciales, la acción de derivación sería nula”.

⁷³ OCHOA TREPAT, María Luisa. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas” *Gaceta Fiscal*, N° 75, 1990, p. 148. Aclara la autora que esto significa que, la eventual conducta ilícita del administrador quedará impune en tanto la sociedad sea solvente.

6.2.3. Responsable sustituto.

El *responsable sustituto* tiene un carácter diferente al de los dos anteriormente mencionados, no se encuentra ubicado ni al lado ni detrás del deudor principal sino que sustituye a este, se coloca en lugar de éste. El sustituto del contribuyente está obligado por la ley a cumplir con prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria del verdadero deudor del tributo, en otras palabras, del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Dichos sustitutos asumen la obligación de efectuar el ingreso del impuesto al estado, con los bienes que administran.

El contribuyente no se encuentra solo en su posición frente al Estado, no es el único sujeto que normalmente interviene en el hecho imponible, a veces intervienen otros sujetos que no son los destinatarios principales del hecho imponible. Son individuos – personas físicas o jurídicas- que no son titulares del hecho imponible pero que están relacionadas con él. Dicen PEREZ DE AYALA y PEREZ DE AYALA BECERRIL que “aunque en buena técnica jurídica el titular del hecho imponible debía ser el único sujeto pasivo de la obligación tributaria, frecuentemente el legislador, por razones de tipo técnico, suele constituir en sujetos pasivos a otras personas relacionadas con el hecho imponible, que no son “titulares” ... es así como surge al lado del contribuyente, la figura del sustituto del contribuyente”⁷⁴.

Afirma ALVARADO ESQUIVEL que una de las principales características del responsable sustituto radica en que “viene obligado al cumplimiento de la obligación tributaria en lugar del realizador del hecho imponible”⁷⁵.

⁷⁴ PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. EDESA, Madrid, 1995, 5a edición, p.109.

⁷⁵ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Op. Cit.* p. 16.

Entre las notas que caracterizan al responsable sustituto se destacan: a) que la obligación debe ser establecida por la ley; b) que el sustituto debe cumplir con todas las obligaciones que correspondan y que forman parte de la relación jurídica tributaria, no solo al pago del tributo; c) que el sustituto puede resarcirse del contribuyente si compromete su propio patrimonio.

En el ordenamiento tributario argentino encontramos un típico ejemplo de responsable sustituto en el Impuesto sobre los Bienes Personales⁷⁶ el cual grava las tenencias de acciones en sociedades anónimas locales, o participaciones en el capital social de cualquier otra sociedad local de cualquier naturaleza, cuyos titulares sean, entre otros, personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el exterior y sociedades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior. La Ley 25.585 estableció un régimen especial de ingreso de dicho impuesto colocando en cabeza de las sociedades locales la determinación e ingreso del gravamen. Las sociedades locales son elevadas a la categoría de responsables sustitutos, pues queda a cargo de estas el ingreso del impuesto cuyos sujetos pasivos son los tenedores de las acciones, o participantes en el capital social de las sociedades locales.

7. LA VINCULACIÓN DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO CON LA OBLIGACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

¿Pueden considerarse a los responsables tributarios como sujetos pasivos de la obligación de contribuir?. La relación entre ambos sujetos de la obligación tributaria, el pasivo y el activo, se entabla a través del hecho imponible toda vez que las obligaciones concretas de pago del tributo a un ente público existen por la atribución del hecho

⁷⁶ El art. 26 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales dispone:

al sujeto activo de la pretensión, que la ejercita frente al sujeto pasivo. Conectado con aquel concepto se encuentra el de los deberes tributarios, que también son obligaciones de hacer o no hacer y una clara recepción normativa de estos la observamos en nuestro ordenamiento procesal, puntualmente en el art. 7 de la LPT.

Una vez más se aprecian con claridad los dos planos de relaciones jurídico-tributarias indicadas precedentemente indicadas. Es contribuyente aquel sujeto, persona física o jurídica a quien la ley le atribuye la obligación de soportar la carga tributaria, aún cuando por imperio de la norma, dicha carga tributaria se traslade a otra persona. Este titular, que es el sujeto pasivo, lo es también de la capacidad económica considerada por el impuesto y reflejada en el hecho imponible. Por otra parte, aparece el responsable por deuda ajena, quienes deben pagar el impuesto de los contribuyentes con los bienes que administran⁷⁷ pero no son típicamente sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En esta posición se encuentra CHECA GONZÁLEZ⁷⁸, quien afirma que los responsables tributarios no son, propiamente, sujetos pasivos ya que figuran en el lado pasivo de la obligación tributaria pero no por ello se los puede conceptuar como sujetos pasivos propiamente

⁷⁷ LAGO MONTERO, José María. “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias”, en *Sujetos pasivos tributarios y responsables tributarios*, AAVV dirigido por Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, Madrid, p. 76 señala, para el ordenamiento español, que la categoría del obligado tributario “es una categoría subjetiva procedente de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 –parágrafo 33- que lo define como quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, presentar garantías, llevar libros y registros o cumplir otros deberes que las leyes tributarias le impongan. No es obligado tributario quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales o industriales”.

⁷⁸ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 290.

dichos, categoría que se reserva con exclusividad para los deudores principales del tributo. Los sujetos pasivos responden solos la obligación tributaria, los responsables solidarios siempre tienen a su lado a un sujeto pasivo en sentido estricto (el administrador societario a la sociedad) interpretación análoga a la de SANCHEZ GALIANA⁷⁹ y CARBAJO VASCO⁸⁰.

En una posición diferente encontramos a BARROS CARVALHO para quien el responsable solidario se encuentra en una situación de enlace indirecto con el sujeto pasivo. Señala el maestro paulista que el “sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es la persona - sujeto de derechos - física o jurídica, privada o pública, de quien se exige el cumplimiento de la prestación: pecuniaria, en los nexos obligacionales; y no susceptibles de evaluación patrimonial, en las relaciones que conducen meros deberes instrumentales o formales” y, con fundamento en Gomes de Souza remarca la diferencia entre contribuyente y responsable ya que en éste último el Estado tiene “interés o necesidad de cobrar el impuesto a una persona diferente, surgiendo así una sujeción pasiva indirecta. Esa sujeción pasiva indirecta exhibe dos modalidades: transferencia y sustitución; a su vez la transferencia conlleva tres hipótesis: solidaridad, sucesión y

⁷⁹ SANCHEZ GALIANA, J. A. “El responsable (arts. 37, 38 y 39) en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, en la obra Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, AAVV, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, volumen I, quien señala que “estimamos que, en un sentido estricto, se debería reservar el término “sujeto pasivo” para referirlo al principal obligado como realizador del hecho imponible manifestativo de capacidad económica, y desarrollar legislativo el término “obligados tributarios” para referirlo a los demás sujetos pasivos que, según la ley, pueden resultar atendiendo a diversos fundamentos jurídicos e incluso a razones extratributarias, obligados a satisfacer la deuda tributaria a la Administración, entre los que destacarían el responsable y el sustituto”. (tomo la cita de CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 291)

⁸⁰ CARBAJO VASCO, Domingo. *Op. Cit.* p. 62.

responsabilidad.”⁸¹ Por virtud de una norma, la obligación tributaria recae sobre una persona diferente de aquella que esté en relación económica con el acto o la materia tributada, así es la propia ley que sustituye al sujeto pasivo directo por otro indirecto.

Cada regla-matriz de incidencia tributaria, en clave de BARROS CARVALHO⁸² es delíneada por la autoridad legislativa, elevando a un

⁸¹ BARROS CARVALHO, Paulo de. *Derecho Tributario. Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*. Abaco, Buenos Aires, 2002, p. 177. BARROS CARVALHO, catedrático de la Universidad de San Pablo, remarca la importancia de la lección de Gomes de Souza pues comprendió acabadamente el fenómeno jurídico de la sujeción tributaria en los inicios del Derecho Tributario brasileño, “cuando los conceptos de esa Ciencia se encontraban fuertemente impregnados por la negativa influencia de categorías extrañas, principalmente de carácter económico. De ahí la pertinencia de una observación crítica decisiva y fulminante: no hay, en términos propiamente jurídicos, la división de los sujetos en directos e indirectos, que reposa en consideraciones de orden eminentemente factuales, ligadas a la investigación de las discutibles ventajas que los participantes del evento obtienen de su realización. Interesa, desde el ángulo jurídico-tributario, tan sólo quien integra el vínculo obligacional. El índice de relación económica de la persona escogida por el legislador, con la ocurrencia que hace surgir el vínculo tributario, es un aspecto que escapa de las reflexiones del Derecho, alojándose en el campo de indagación de la Economía o de la Ciencia de las Finanzas” (Cita de R. Gomes de Souza, Curso de Direito Tributario, p. 209). Pienso que resulta evidente, en la hipótesis señalada, que el legislador no sustituye nada, solamente instituye. Anteriormente a la ley que señala al sujeto pasivo, inexistía, jurídicamente, aquel otro sujeto que el autor llama de derecho. Existía sí, bajo el enfoque pre-legislativo, como materia prima a ser trabajada por el político. Pero el momento de la investigación jurídico-científica comienza, precisamente, en el momento en que la norma es editada, entrando en el sistema del derecho positivo.

⁸² BARROS CARVALHO, Paulo de. *Op. cit.*, ps. 183-184. Esa es la conformación jurídica de la responsabilidad tributaria, siempre que el sujeto escogido salga de la composición interna del hecho tributario. En ambas hipótesis se instaura una relación obligacional, de naturaleza tributaria, visto que los sujetos pasivos fueron retirados del interior de la realidad objetiva descrita en el supuesto de la regla-matriz. Un caso diferente es aquél en que el legislador sale de los límites del soporte factual tributario, yendo hacia la búsqueda de una persona ajena a aquél acontecimiento del mundo, para hacer de él el responsable por la prestación

sujeto a la categoría de contribuyente, con fundamento en su directa y personal participación en el aspecto material de la norma, haciéndolo así constar como sujeto pasivo. Pero existen oportunidades en que otras personas participan del acontecimiento descrito en la hipótesis tributaria, manteniendo una proximidad indirecta con aquél punto de referencia. Está entre tales sujetos la opción del legislador, en relación a la selección del responsable por el crédito tributario, en carácter supletorio para el cumplimiento total o parcial de la prestación, nos referimos al responsable, ligado a la obligación tributaria por lazos indirectos. Son estos sujetos que son traídos al contexto de la relación jurídica para responder subsidiariamente por la deuda tributaria. Esta figura aparece como una solución jurídica de gran eficacia para atender a la comodidad administrativa del Estado, en la búsqueda de la satisfacción de sus intereses y para establecer el vínculo de la solidaridad pasiva entre los deudores: a) el interés común en la situación que constituya el hecho jurídico tributario; y b) la designación expresa en la ley. En otros términos, el contribuyente participa directamente del hecho, el responsable sólo indirectamente.

El interrogante planteado, lejos de ser teórico reconoce aspectos esencialmente prácticos. Dentro de las consecuencias que derivan de la atribución de responsabilidad solidaria se enuncian las que resultan del Derecho común, entre las que se destacan: a) que el acreedor tributario tiene derecho a dirigir su pretensión de cobro contra todos, alguno o cualquiera de los deudores solidarios, b) que cada deudor solidario responde por el íntegro de la obligación tributaria sin menoscabo de su derecho a repetir contra los demás deudores en

tributaria, sea de forma supletoria, sea en la condición de sujeto pasivo exclusivo. Aprovechándose de esas referencias, la autoridad legislativa ejerce su competencia, autolimitándose al componer la descripción normativa. Hecho eso, no puede transponer las fronteras del hecho que el mismo (legislador ordinario) demarcó, a no ser que venga a rehacer la regla-matriz, modificando la estructura del tributo, lo que también sólo es posible si mantiene el núcleo de referencia que la Constitución le atribuyó.

términos de mancomunidad, c) que los deudores tributarios pueden oponer contra el Fisco las excepciones de naturaleza común, es decir, la prescripción, la condonación, la inexigibilidad de la obligación, el efecto cancelatorio del pago, la falta de verificación del hecho imponible, d) que las excepciones de naturaleza común benefician al deudor que las deduce y a todos los deudores involucrados, e) que la compensación solo puede ser deducida por el deudor que es titular del crédito tributario, es decir, la solidaridad no llega al extremo de facultar a cualquier deudor a deducir como excepción el crédito líquido y exigible de otro codeudor, f) que los actos de cobranza que el acreedor tributario sólo practique contra uno de los deudores, interrumpe el cómputo del término de la prescripción de todos ellos y g) que el reconocimiento expreso de la obligación tributaria sólo perjudica al deudor que la practica⁸³.

Interpreto que el responsable solidario no es un sujeto pasivo pues se trata de otro sujeto a quien la ley, por especiales circunstancias, lo señala como quien se ocupará de cumplir con la obligación de contribuir cuando se produzca el incumplimiento del destinatario originario del tributo, el contribuyente. Y responderá, según la legislación de que se trate, como un garante, como un responsable directo (responsable solidario) o vicario o indirecto (responsable subsidiario) o finalmente como un sustituto.

En suma, el administrador societario será responsable solidario en tanto concurren los elementos necesarios de exigibilidad que son, en primer lugar, la existencia de una obligación tributaria incumplida por la sociedad que administra; en segundo lugar, que sea un administrador de la empresa en los términos que indica el art. 8 inc. a) de la LPT que, como se analizará más adelante, requiere que ese

⁸³ MUR VALDIVIA, Miguel. "Sujeción pasiva y responsables tributarios". Ponencia Peruana en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, Colombia, 1995. Publicada en el repertorio de los trabajos de dichas jornadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1995, p. 182.

administrador se encuentre a cargo del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, cuente con los fondos para el pago y no haya sido impedido de realizar el pago y, en tercer lugar, que el administrador societario haya actuado con dolo, culpa o negligencia es decir, que el incumplimiento obedezca a una actuación personal de él.

La violación a la norma tributaria, por la sociedad, asociación o ente jurídico se entiende vinculada a la persona física que es la autora de tal violación, siendo solidariamente responsable administrador y contribuyente. La *ratio* de esta formulación jurídica radica en la naturaleza aflictiva de la sanción y la correlativa necesidad de conminar a una persona física en honor al antiguo brocardo según el cual la sociedad, por sí, no puede delinquir (*societas delinquere non potest*). Pero no por ello se puede considerar al responsable solidario como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

8. DIFERENCIA ENTRE “RESPONSABLE SOLIDARIO” Y “FIADOR”

El responsable solidario no es un fiador. El responsable solidario tiene asignado tal carácter por una imposición legal, el ordenamiento jurídico tributario así lo dispone obligatoriamente. El fiador, por el contrario, no asume tal carácter por mandato legal sino por el sometimiento voluntario -por vía contractual- es decir, se es fiador porque se elige voluntariamente esa condición.

Se ha considerado, no obstante, que el responsable tributario es un fiador cualificado, debido a que la deuda tributaria que ha de cumplir, garantiza que se cumplirá en ausencia del obligado principal que es el sujeto pasivo. Señala CALVO ORTEGA⁸⁴ en relación con la

⁸⁴ CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, Hacienda Pública Española N. 5/1970, p. 38.

responsabilidad tributaria por actos ilícitos, que “se daría el efecto de la fianza: colocar junto al patrimonio del deudor el patrimonio de otra persona”, tratándose de una fianza legal pura derivada de un mandato legal. También GARRETA SUCH⁸⁵ opina que la situación del responsable implica enfrentarse a una situación de garantía de la obligación del deudor principal, siendo por tanto la institución jurídica que más se adapta a tales fines la de la fianza.

Como ya sabemos, la responsabilidad tributaria es una figura de perfiles muy diferentes a los de una obligación civil como lo es la fianza, contrato en el cual las partes privadamente pueden convenir a través de un contrato de fianza la responsabilidad de cumplimiento por otro pero no podrían constituirse en responsables solidarios ante el Estado por convención privada. Además la concepción civilista de la fianza sería totalmente inaplicable a los supuestos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos⁸⁶.

En suma, se distingue de la fianza porque esta puede ser convencional, acordada por las partes en un contrato celebrado entre esas partes, pero la responsabilidad tributaria solo deriva de la ley. El carácter *ex lege* de la obligación tributaria inhibe esta interpretación asociativa.

⁸⁵ GARRETA SUCH, José María. *Op. cit.*, p. 272. Expresa el autor que “por la fianza, el fiador asume el pago de la obligación de un tercero que se califica como obligación principal, pero lo hace como verdadero obligado, puesto que con la fianza nace una nueva obligación (aquí obligación tributaria); el fiador (como responsable) paga si el deudor no lo hace, con lo que se destaca su carácter accesorio y dependiente de la obligación principal, de tal manera que se extingue si la obligación principal desaparece. Lo mismo ocurrirá con el responsable tributario: su obligación nace como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho previsto legalmente, pero nace para cumplir por un tercero (los sujetos pasivos o deudores principales) en el caso de no hacerlo éste; el contenido de su obligación es propio, pero lo que el responsable es también deudor”

⁸⁶ CARBAJO VASCO, Domingo. *Op. Cit.*, p.65.

9. EFECTOS DEL PAGO DEL RESPONSABLE SOLIDARIO: ¿IMPLICA LA QUIEBRA DE LA SOCIEDAD?

La sociedad, que es el contribuyente, si no cumple con sus obligaciones el responsable por deuda ajena podrá ser llamado por el Estado para que lo haga por aquel. En caso de que esto ocurra surge el interrogante acerca de si implica que la sociedad se encuentra inevitablemente en una situación de quiebra de ese contribuyente, por no haber podido afrontar sus deudas tributarias. Pareciera que es de toda lógica concluir en que un efecto del pago por el responsable solidario deriva necesariamente en la quiebra de la sociedad –pues ella no pudo pagar lo que le correspondía-.

En este caso, ¿el Fisco debe impulsar dicha declaración judicial de quiebra? Si el fisco no impulsa la declaración de quiebra ¿convirtió al responsable solidario en un fiador, aunque –como ya se analizó- dicho solidario responde en términos de una sanción?. Este último interrogante aumenta si consideramos aquellos precedentes jurisprudenciales en los que la CNACAF y el TFN consideraron que la responsabilidad del art. 8 inc.a) de la LPT era de naturaleza subsidiaria⁸⁷, y digo que aumenta porque esta característica necesariamente demuestra que el Estado agotó la gestión de cobro contra el contribuyente pero no pudo satisfacer el crédito fiscal y por tal razón debió dirigirse contra el administrador de la sociedad.

BARRACHINA JUAN señala que cuando surge la responsabilidad del administrador claramente se deduce que debe declararse fallido al deudor principal, ello en razón de que la sociedad mercantil en su

⁸⁷ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99 y “Funes, Alejandro Nicolás”, TFN, Sala D, del 14.4.97. En ambas causas la CNACAF y TFN aluden a responsabilidad subsidiaria y no solidaria en lo que, en mi opinión, sería la posición más favorable al respeto del valor Justicia –que es el dato que debe privilegiar todo ordenamiento jurídico- pero lamentablemente no es el término que emplea nuestro LPT en su art. 8 inc. a).

condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria revela su impotencia patrimonial para hacer frente a sus obligaciones tributarias. Es decir, la situación falencial es una “*conditio sine qua non*” para que proceda al cobro de la deuda al responsable subsidiario (cabe recordar que el ordenamiento español, al cual se refiere el autor citado, regula tanto la responsabilidad subsidiaria como solidaria)⁸⁸.

En el ordenamiento tributario español tiene mayor coherencia en razón de que será necesario que la Administración declare fallido al deudor principal y a los responsables solidarios, (art. 176 LGT) ampliando la reglamentación que se considerarán fallidos aquellos obligados respecto a los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito (art. 61 RGR). En consecuencia, la Administración fiscal española –si pretendiese actuar contra el responsable subsidiario- deberá antes dirigir su acción legal para cobrar la deuda tributaria contra el contribuyente hasta la declaración de quiebra pudiendo también hacerlo contra los responsables solidarios.

En tal circunstancia sería deber de la AFIP DGI iniciar el pedido de quiebra del contribuyente pues de no hacerlo no habría agotado los extremos de la subsidiariedad (esto es, perseguir con todo el arsenal legal el cobro de la deuda) y habría cobrado al administrador de la sociedad, si agotar todas las instancias posibles de cobro

⁸⁸ BARRACHINA JUAN, Eduardo. “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. El acto de derivación de responsabilidad” Gaceta Fiscal, N° 168, 1998, p. 41. Señala el autor que ésta tesis se fundamenta en el artículo 37.4 de la ley general tributaria española –modificada a partir de la reforma de 2003- que en su parte final decía: “... transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso...” esto indica que existió otro plazo con anterioridad a efectos de realizar el pago voluntariamente, el de la deuda original exigible al contribuyente, es decir, la sociedad, de manera que ese plazo no puede ser tomado en consideración a los efectos de la determinación del inicio del cómputo de la prescripción y su exigibilidad para el pago a quien no tenía todavía el carácter de obligado al pago.

(representando el pedido de quiebra la etapa final de ese arsenal legal). Como ya se ha expresado, la responsabilidad es solidaria, sin embargo –como expresa alguna jurisprudencia argentina- los tribunales identifican al régimen más con la garantía del crédito tributario que con la expresión textual de la ley (solidaridad). Por tanto, en ese contexto de subsidiariedad, será obligación de la Administración Fiscal perseguir el cobro del crédito hasta sus últimas posibilidades procesales, esto es, la declaración de quiebra del contribuyente principal, inclusive del solidario.

10. SÍNTESIS

a) El responsable jurídico es quien debe dar respuesta por los efectos de su actuación, es a quien se le exigirá el pago, la reparación o el cumplimiento de una sanción. Esto lo determina la ley. El responsable jurídico deberá reparar sus acciones contrarias al Derecho para que ese se cumpla pues ante el incumplimiento de la ley por un comportamiento ilícito, corresponde un efecto y del mismo se tiene que encargar el responsable jurídico. Se pueden observar muy claramente los dos planos de las relaciones jurídico-tributarias. El contribuyente es el sujeto, persona física o jurídica a quien la ley le atribuye la obligación de soportar la carga tributaria por su capacidad de contribuir. El responsable por deuda ajena, es aquel a quien la ley llama a pagar el impuesto de los contribuyentes con los bienes que administran pero no son típicamente sujetos pasivos de la obligación tributaria. Este responderá, según la legislación de que se trate, como un garante, como un responsable directo (responsable solidario) o vicario o indirecto (responsable subsidiario) o finalmente como un sustituto. El responsable solidario no es un fiador (pues éste se somete voluntariamente a tal garantía de cumplimiento) sino que tiene

asignado ese carácter por una imposición legal, el ordenamiento jurídico tributario así lo dispone obligatoriamente.

b) En el marco de situaciones tributarias encriptadas que rodean a la gestión diaria de una empresa, en donde existen una multiplicidad de obligaciones tributarias, los entes colectivos cuentan, muchas veces, con una administración profesional. Sin embargo, en el mismo contexto, otro tipo de empresas o entes colectivos no tendrán esa posibilidad. Para ambos tipos de administración, la ley tributaria prevé la garantía de cumplimiento de los créditos tributarios instituyendo, como responsable solidario, a quienes administran la empresa.

c) La ley positiva ha cedido ante el vigor y trascendencia de los principios jurídicos que permiten una mejor realización concreta de la norma, pues la regulación de la responsabilidad de los administradores de sociedades por las obligaciones tributarias incumplidas de la sociedad se reduce a unos pocos artículos de la ley de procedimientos tributarios. Estas normas han sido interpretadas por los tribunales a través del prisma de los principios. La ley por sí sola, una vez más, demuestra su insuficiencia pues es necesario recurrir a los principios jurídicos en busca de las soluciones que el derecho positivo solo no ofrece.

d) Los conceptos de “administrador societario” o “administrador de ente colectivo” son utilizados con el propósito de aludir a un amplio abanico de sujetos quienes tienen a su cargo la administración de un ente o patrimonio ajeno. Por esta razón involucra tanto a los directores de sociedades anónimas, al presidente del directorio como a los gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los representantes de las personas jurídicas, el administrador de una sociedad civil, los consejeros de cooperativas, los administradores de entidades sin fines de lucro, los fiduciarios de los fideicomisos, los síndicos de concursos y quiebras, en tanto dentro de la distribución de competencias de la entidad se encuentren la de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias; los administradores de patrimonios, empresas

o bienes y los mandatarios con facultad de percibir dinero. Es decir, a todos aquellos quienes en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los contribuyentes principales cuya dirección gestionan.

e) La norma tributaria hace recaer la responsabilidad personal y solidaria sobre los administradores de los entes colectivos con el expreso propósito de proteger el crédito tributario al cual tiene derecho el Fisco. De esta manera el Estado se asegura que alguien se haga cargo del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad pues ésta actúa a través de personas, y si ese sujeto –el administrador- no cumpliera con tales obligaciones, él responderá con sus propios bienes. Es una garantía de cobro intensa (solidaria) y no cautelar o secundaria (subsidiaria).

f) Ley tributaria y la societaria, han elegido como responsable a una persona física en particular (aún cuando la gestión de la empresa pueda, en algunos casos, ser encomendada a otra sociedad, pero siempre hay una persona física en el último eslabón de la cadena de la gestión). La ley no responsabiliza al directorio como cuerpo colegiado sino a sus directores en forma singular, pues ellos actúan por la sociedad. Ellos actúan “en lugar de otro”, ese otro es la sociedad, es decir, el contribuyente principal.

g) Los tribunales, al modelar el régimen de la responsabilidad solidaria, le han asignado la naturaleza sancionatoria a este régimen. Han considerado que el administrador debe ser sancionado en determinadas circunstancias, esto es, cuando violan el deber que la ley fiscal pone a cargo del administrador consistente en que debe pagar el impuesto que corresponde a la sociedad que administra con los recursos que administra o de los cuales dispone. De esta manera la ley protege los fondos tributarios necesarios para el sostenimiento y funcionamiento del Estado pues la responsabilidad que le asigna a dicho sujeto es personal y solidaria.

h) El ordenamiento jurídico tributario español y el brasileño no parten de la responsabilidad personal y solidaria como principio, como es en el ordenamiento argentino, sino que la regla es la subsidiariedad y excepcionalmente la solidaridad. En la subsidiariedad, el responsable principal y el secundario están uno detrás del otro, en cambio, en la solidaridad ambos sujetos están en el mismo plano. Por esta razón, en la subsidiariedad primero hay que agotar la gestión de cobro sobre el responsable principal, en la solidaridad el acreedor puede accionar, indistintamente y en cualquier momento, contra ambos.

i) La jurisprudencia ha considerado que no estamos ante la presencia de un sistema de garantía del crédito tributario sino ante una sanción, y esto denota cierta incoherencia en el sistema y sus efectos. Los tribunales, a su vez, han ponderado que siendo el régimen de tinte represivo, será necesario que se acredite que el administrador ha actuado con culpabilidad pues, si ello no se prueba, el administrador no será responsable. Inclusive los jueces se han apartado de la letra de la ley para atribuirle la función de garantía de cumplimiento más allá del concepto de sanción. Con este propósito han empleado más fuertemente el concepto de “subsidiariedad” dejando de lado el de “solidaridad” contenido en la ley.

j) Debido a que la sociedad, que es el contribuyente, ante su incumplimiento responde el solidario, en tal situación se plantea el supuesto de que esa falta de potencialidad de la sociedad para contribuir implica su virtual situación falencial. En consecuencia, si como algunos tribunales consideraron que se trata de una responsabilidad subsidiaria y no solidaria, ante tal categorización debería el Fisco arbitrar todas las gestiones de cobro contra el responsable principal, es decir, hasta llevarlo al concurso o la quiebra (pues la subsidiariedad, como han dicho algunos tribunales, necesariamente implica el agotamiento de las instancias de cobro contra el principal). Si el Fisco, ante tal situación, no acciona hasta

agotar los mecanismos procesales de cobro (pedido de quiebra) habría convertido al responsable solidario en un fiador, lo cual es contradictorio porque la fianza es voluntaria y en este caso no concurre esa voluntariedad. Observamos así otra anomalía por la incoherencia en los supuestos en que los jueces consideran a esta responsabilidad como subsidiaria, en tanto la ley la tipifica como solidaria. Todo se resolvería si la ley es modificada y adopta el concepto de garantía de cumplimiento, lisa y llana.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN:978-84-692-7929-8 /DL:T-2057-2009

CAPÍTULO SEGUNDO

EL ORDENAMIENTO JURÍDICO: LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y SOCIETARIAS.

El régimen de responsabilidad tributaria del administrador de sociedades se encuentra íntegramente reglado en la LPT con excepción de la responsabilidad solidaria de los administradores de fideicomios (fiduciarios) cuya responsabilidad se encuentra contemplada en la ley del Impuesto a las Ganancias con un reenvío expreso a la LPT. Son unas pocas normas que enmarcan esa responsabilidad tan amplia y extrema, desde el punto de vista de su intensidad, como podrá apreciarse de la simple compulsa legislativa. Por otra parte, el régimen societario en punto a las relaciones de índole societaria, se encuentra legislado en la ley de sociedades comerciales, 19.550. Las normas de ambos ordenamientos se transcriben en este capítulo para analizarlas en los siguientes. A su vez, el régimen de responsabilidad tributaria del administrador de sociedades por deudas relativas a impuestos provinciales, aparece reglado en cada ordenamiento provincial (régimen que trataré al referirme al Derecho público provincial Capítulo VII).

1. LAS NORMAS APLICABLES EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

La LPT contiene la regulación específica relativa a los contribuyentes a título propio y a la responsabilidad solidaria de los directores, administradores y socios ilimitadamente responsables entre sus arts. 5 a 9⁸⁹.

El elemento subjetivo de la obligación tributaria está representado por el sujeto activo y pasivo de esta obligación jurídica. Prescindiendo de toda referencia al Estado, como sujeto activo, me referiré exclusivamente al sujeto pasivo que se encarna en la persona de aquella persona física o jurídica a quien el ordenamiento jurídico tributario llama a satisfacer la prestación tributaria a favor del Estado, en tanto la misma esté contenida en una ley en sentido formal y material, previamente emanada del Congreso de la Nación en la cual el legislador ha –en principio- ponderado la capacidad económica de dicho sujeto pasivo (el contribuyente).

Para ese mandato a contribuir, la ley argentina adopta dos figuras: la del responsable por deuda propia y la del responsable por deuda ajena. Señalan GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, al comentar estas normas, que la ley podría haberse limitado a referirse a contribuyentes y responsables⁹⁰. La denominación de responsable es controvertida, si se considera la complejidad que conlleva perfilar un

⁸⁹ Puede compulsarse la evolución histórica de estas normas en GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Novena edición actualizada y ampliada por S. C. Navarrine, Depalma, Buenos Aires, 2005, en el primer acápite de cada artículo analizado exegéticamente, pudiendo señalarse –de manera genérica y para todas las normas de los arts. 5 a 9- que el origen de las mismas se encuentra en el decreto 14.341/46.

⁹⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Op. cit.*, p. 110.

concepto jurídico de responsable⁹¹ a lo que se agrega, primordialmente, que la esencia de la obligación de contribuir transita por debajo del haz de luz que proyecta el principio de capacidad contributiva, pues éste principio es, desde el prisma del valor Justicia, el que legitima la imposición, dirigiendo al legislador un mandato en el sentido de que no se puede contribuir si no se tiene esa capacidad económica.

El único que exhibe la capacidad contributiva a la que se refiere el ordenamiento tributario, sobre quien se mide ese parámetro que legitima la imposición, es el contribuyente, pero no la tiene el administrador de sociedades (responsable por deuda ajena). Sin embargo el TFN en algún precedente, no ha considerado que este principio rija en relación con el responsable solidario. En efecto, sobre la inexistencia de la capacidad contributiva respecto de la obligación que pesa sobre el administrador de sociedades señaló el TFN en la causa “Masjuan, Francisco”, que aquel sujeto “responde por una deuda ajena que por eso mismo no puede guardar relación con su capacidad contributiva”⁹². Esta interpretación del TFN desata una gama de interrogantes pues en las bases del Derecho tributario constitucional encontramos los principios de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad de los que se infiere el de capacidad contributiva como común denominador en la justificación de todo gravamen. En consecuencia, expresiones como las transcritas proyectan a la figura del administrador societario como responsable solidario a la de una sanción por el ejercicio del cargo –como podría resultar de las normas de la ley de sociedades comerciales- pero no está legislado de esta manera para el plano tributario en donde la

⁹¹ Sobre esta dificultad puede verse HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid, p. 71 y ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Op.cit.* p. 21.

⁹² “Masjuan, Francisco”, TFN, del 17.8.88, DF XXX, 481.

responsabilidad de este sujeto aparece sólo cuando ha tenido participación directa en el incumplimiento (responsabilidad) y el contribuyente no le ha impedido de ninguna manera cumplir el rol a su cargo.

Esta es una deficiencia de nuestro ordenamiento, es decir aplicar un régimen para atender al cumplimiento de la obligación fiscal por la que no responderá el contribuyente (sobre quien sí se consideró su capacidad económica) que revela la incoherencia del sistema, si tan solo se considera que un administrador que ejerce sus funciones como tal, que se gana la vida con su ejercicio profesional puede, en determinadas circunstancias, estar obligado por la ley a responder por la sociedad para quien el ordenamiento midió su capacidad de contribuir al momento de diseñar el hecho imponible del gravamen del cual se trate. Es decir, se midió la potencialidad económica de la sociedad pero no del sujeto -persona física- que cumple las obligaciones de aquella.

Sin menoscabo de esta anomalía que puntualizo y que se reiterará en varias oportunidades más adelante, la del responsable personal y solidario en cabeza del responsable por deuda ajena es la formula jurídica que encuentra nuestro ordenamiento para asegurar, de alguna forma, el cumplimiento de la obligación tributaria. Y es lógico que el Estado se asegure que su crédito fiscal, aún cuando se producirán una vasta gama de escollos que relativizan la eficacia del sistema elegido por el ordenamiento argentino.

1.1. Responsabilidad por deuda propia

A quien la ley llama a título propio, cuya denominación jurídico más apropiada es la de "contribuyente", es decir, el sujeto obligado a satisfacer su propia obligación tributaria al verificarse sobre éste el

presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento del hecho imponible, es el responsable por deuda propia.

La LPT alude a "*responsables por deuda propia*", como surge del art. 5º del citado ordenamiento en los siguientes términos: "Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8º, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común. b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho. c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva. Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa".

Puede apreciarse de la simple lectura de la norma que son contribuyentes los entes jurídicos como las personas jurídicas, las

sociedades y las asociaciones las que, *per se*, no pueden contribuir sino que lo hacen a través de la actuación de otros por ellos, como se regla en lo que sigue.

1.2. Responsabilidad por deuda ajena

1.2.1. Administradores en general

A quienes la ley llama a título ajeno, son los “*responsables por deuda ajena*”, conforme los denomina el art. 6 del ordenamiento tributario procesal. Son aquellos sujetos que por su situación particular ingresan el tributo por el contribuyente, debido a que éste, sea por que es incapaz frente al Derecho Civil o es una persona jurídica, no puede ingresar sus obligaciones tributarias por sí. El responsable tributario se engloba en la categoría más genérica y moderna del obligado tributario, expresión que acuñó, originalmente, la Ordenanza Tributaria Alemana.

Estos responsables no participan en la realización del hecho imponible pero la ley los coloca en el lugar de la obligación tributaria de sus representados⁹³. En efecto, el art. 6 textualmente establece que:

⁹³ GAGLIARDO Mariano. *Responsabilidad de los Directores de Sociedades Anónimas*, Abeledo Perrot, 1994, ps. 699/700 opina que “...Las clasificaciones doctrinarias son sumamente útiles con fines didácticos o dogmáticos; no obstante, subyace una preocupación frente a lo que se ha dado en fiscalismo y la vigencia de la solidaridad respecto de los administradores, máxime frente a la difusión de la sociedad anónima, sea por una cuestión sociológica o como respuesta a una realidad de crecimiento nacional. Ello se acentúa frente a interesantes estudios que en alguna medida tratan de mitigar la proyección de la solidaridad-, o bien asignarle una ontología diversa a la que rige en la esfera civil. A los fines propuestos, nada más coherente que abordar un ensayo de soluciones desde la óptica conceptual de la propia solidaridad que, en suma, es análoga a la existente en el ámbito civil, tributario y societario. Una obligación es solidaria cuando la totalidad de su objeto puede ser reclamada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores

“Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ...Inciso d) los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el art. 5 en sus incisos b) y c); Inciso e) los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.” (Se transcribe únicamente la parte pertinente al administrador en general).

El art. 7 de la ley procesal en análisis dispone que los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas, patrimonios y los administradores de patrimonios, empresas o bienes tienen la obligación de cumplir con todos los deberes que hacen a la relación jurídica tributaria de sus representados. En efecto, este artículo textualmente dispone: “Las personas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos. Las

en virtud de la voluntad de las partes o lo dispuesto por la ley (art. 699, Cód. Civl); no existe división de deudas, pues se debe el todo; tampoco hay acumulación, pues la deuda debe satisfacerse una sola vez. La ventaja es poner al fin que el codeudor pueda oponer el beneficio de división ni valerse de la llamada "garantía del codeudor solidario".

personas mencionadas en los incisos d) y e) del artículo 6 tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etc., con que ellas se vinculan.”

Pero la norma, podríamos decir central en torno a la cual gira la responsabilidad de los administradores es el art. 8 inc. a) de la LPT que prevé que los responsables por deuda ajena, en el caso que nos interesa los administradores de sociedades, responderán con sus propios bienes y en forma solidaria con las deudas tributarias del contribuyente, inclusive por las sanciones por infracciones cometidas. Textualmente la norma reza: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6 cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijados por el segundo párrafo del artículo 1794. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General Impositiva que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales...” (Se transcribe únicamente la parte pertinente al administrador en general).

Dentro de esos primeros cinco incisos del art. 6, al cual remite la norma precedentemente indicada, incluye los incisos d) y e) transcritos más arriba y que comprende a los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas, patrimonios y los administradores de patrimonios, empresas o bienes. En otras palabras, todos estos

⁹⁴ El segundo párrafo del artículo 17 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) establece un plazo de 15 días hábiles.

sujetos son responsables personal y solidariamente con el contribuyente.

Esta obligación de los administradores, como se verá a lo largo de este libro, sólo procederá en tanto dichos administradores perciban o dispongan los recursos del contribuyente para cumplir con las obligaciones tributarias como también procederá en los casos en que los contribuyentes no los hayan colocado en una situación tal que les impida cumplir con el mandato legal. En estos casos (ausencia del control de los fondos o imposibilidad de cumplir atribuible al contribuyente), como se verá, libera de toda responsabilidad a los administradores.

También veremos que la jurisprudencia, a través de una construcción pretoriana con un alto sentido de la Justicia ha colocado estas normas en sus justos límites, superando las ambigüedades, defectos, ausencias y precariedad que el régimen exhibe, y lo hizo a través de la aplicación de los principios generales (que son los que le dan sentido de Justicia a las normas).

1.2.2. UTEs y contratos asociativos

La ley 25.795 incorporó un nuevo inciso (el letra g) al art. 8 que puede tener un efecto indirecto sobre la responsabilidad de los administradores cuando el incumplimiento lo comete un miembro de una Unión Transitoria de Empresas o un miembro de un Contrato de Colaboración Empresaria. En efecto, el inc. g) del art. 8 dispone: “Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas”.

1.2.3. Fiduciarios y gerentes de fondos comunes de inversión

La ley del impuesto a las ganancias, en su art. 69 en su apartado 6, incluye como sujetos pasivos del gravamen a los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441 (excepto que el fiduciante posea la calidad de beneficiario), los fideicomisos financieros y cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto del exterior. La misma norma, en su apartado 7 incluye como sujetos pasivo del impuesto a los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones.

La propia ley del gravamen, en el citado artículo 69 define la responsabilidad personal y solidaria en los términos del artículo 6 de la LPT precedentemente citada, de los fiduciarios y de los gerentes de los fondos comunes de inversión pues textualmente dispone que “a efectos de lo previsto en los apartados 6 y 7 de este inciso, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, quedan comprendidas en el inciso e), del artículo 6, de la LPT)”.

Tales fiduciarios y gerentes de fondos comunes de inversión son responsables desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda.

1.3. Responsabilidad de los administradores por los actos de sus subordinados

La LPT contempla también los casos de responsabilidad por el hecho de los dependientes o subordinados, siendo los contribuyentes y los responsables obligados por las consecuencias de los hechos u

omisiones que sus factores, agentes o dependientes produzcan. Con un fuerte contenido a favor de la *culpa in vigilando* y *culpa in eligendo*, el art. 9 adapta, para el régimen tributario, las normas de la responsabilidad civil por actos ilícitos previstos en el Código Civil. Se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva.

En efecto, el art. 9 de la LPT textualmente dispone: “Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.”

1.4. Responsabilidad de los administradores por las sanciones.

También los administradores societarios son personalmente responsables de las sanciones tributarias por incumplimientos formales, omisión de impuestos, clausuras y demás sanciones previstas en el ordenamiento procesal tributario.

Textualmente dispone el art. 54 de la LPT que: “No están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48 las sucesiones indivisas. Asimismo, no serán imputables el cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro, los incapaces, los penados a que se refiere el artículo 12 del Código Penal, los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan. Todos los demás contribuyentes enumerados en el artículo 5º, sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes,

administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes. Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada”.

Asimismo, el art. 55 de la LPT expresa que: “Son personalmente responsables de las sanciones previstas en el art. 38, en los arts. 39, 40, 45, 46 y 48, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal (arts. 6 y 7) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandatos o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del art. 6.”

La comisión de una infracción tributaria trasluce una falta de diligencia por parte del administrador ya que la función de éste radica en el control de la gestión de la sociedad. Así la sociedad podrá exigir la responsabilidad solidaria del administrador por el importe de la sanción tributaria que la sociedad merezca por la actuación de aquel, por tanto –como advierte Herrera Molina- la Administración debería disponer de un mecanismo para utilizar la autotutela ejecutiva frente a los administradores cuando no haya podido cobrarse el importe de la sanción tributaria por la insolvencia de la sociedad⁹⁵. Ese mecanismo, en nuestro ordenamiento, es la responsabilidad personal y solidaria del administrador.

Las infracciones y sanciones a las que alude el art. 55 de la LPT precedentemente transcrito se refieren a: i. el incumplimiento de la presentación de declaraciones juradas; ii. el incumplimiento de deberes formales; iii. la sanción de clausura; iv. omisión de impuestos;

⁹⁵ HERRERA MOLINA, Pedro M. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”. Revista Técnica Tributaria, Madrid, Número 57, p. 72.

v. la defraudación y vi. el incumplimiento por el carácter de agente de retención o percepción. Las normas que regulan estas infracciones y sanciones se indican a continuación.

1.4.1. Sanción por incumplimiento de la presentación de declaraciones juradas.

El art. 38 expresa: “Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$ 200 (doscientos pesos), la que se elevará a \$ 400 (cuatrocientos pesos) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11. El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse a opción de la Administración Federal de Ingresos Públicos con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71. Si dentro del plazo de 15 (quince) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los 15 (quince) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los

artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente”. (Texto actualizado cfme. Ley 25.765).

1.4.2. Sanción por incumplimiento de deberes formales

El actual art. 39 dispone: “Serán sancionadas con multas de \$ 150 a \$ 2.500 las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de \$ 45.000: 1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3 de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo. 2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la ley de procedimientos administrativos para su contestación. 3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales. 4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales. Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el

artículo 38 de la presente ley. Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieran por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial. En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción”.(Texto actualizado cfme. ley 25.795).

Esta norma in fine, no contempla al responsable solidario, sólo hace referencia al contribuyente. Seguramente se trata de una omisión que ha pasado inadvertida por el legislador, pues no se comprende la razonabilidad de graduar la extensión de la sanción por la condición del contribuyente pero no apreciarla en el caso del responsable solidario.

1.4.3. Sanción de clausura

El art. 40 textualmente expresa: “Serán sancionados con multa de \$ 300 a \$ 30.000 y clausura de 3 (tres) a 10 (diez) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$ 10 quienes: a) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. b) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas; o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas,

requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo. e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate. f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los 2 (dos) años desde que se detectó la anterior. Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional” (Texto actualizado cfme. Ley 25.765).

1.4.4. Sanción por omisión de impuestos

El art. 45 establece: “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% (cincuenta por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre

que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales. Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos. La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales”. (Texto actualizado cfme. Ley 25.795, del 17.11.03).

1.4.5. Sanción por defraudación

El art. 46 dispone: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido”. (Texto actualizado cfme. Ley 25.795, del 17.11.03).

1.4.6. Sanción por incumplimiento por el carácter de agente de retención o percepción

El art. 48 establece: “Serán reprimidos con multa de 2 (dos) hasta 10 (diez) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.

El art. 25 del Decreto reglamentario de la ley de procedimientos, (Dcto 1397/79 reglamentario de la ley 11.683), además, aclara que los responsables solidarios lo son también del contenido de las declaraciones juradas que firmen en los siguientes términos: “Sin perjuicio de la responsabilidad prevista en el artículo anterior con respecto a los contribuyentes, todos los que tienen el deber de presentar declaraciones juradas por cuenta de aquéllos, según el artículo 21 de este reglamento, son responsables por el contenido de las que firmen, como también por las que omitan presentar, en las condiciones y con el alcance previstos en los artículos 18, inciso a) [actual art. 8 de la ley] y 58 de la ley. En particular, la obligación de los responsables enumerados en el artículo 16, inciso d) y e) de la ley, [actual art. 6 de la ley] de presentar declaración jurada por cuenta de los contribuyentes, se considerará cumplida cuando éstos lo hagan por su intermedio o por el de otra persona facultada para ese fin. Si la presentación, administración, dirección o gerencia es ejercida simultáneamente por varios, se considerará cumplida la obligación de todos cuando cualquiera de ellos, facultado al efecto, haya presentado la declaración jurada, sin perjuicio de la responsabilidad que individualmente les corresponda a él y a los restantes por el contenido de aquélla”.

Puede vislumbrarse, como buen objetivo final del sistema aunque con dudosa eficiencia en cuanto a su ejecutividad y beneficio concreto para la administración fiscal, que el origen de la responsabilidad solidaria proviene del hecho de que el Estado tiene especial interés en que las sanciones no pierdan efectividad, y que a través de la interposición de la figura societaria (tema que se repotencia en aquellos casos en que la sociedad es simplemente un sello de goma con hombres de paja) se resienta el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. TRIBUTOS COMPRENDIDOS EN LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

2.1. Impuestos nacionales

Los administradores societarios son responsables solidarios por las obligaciones incumplidas de la empresa que administran, en los términos de aplicación de esta responsabilidad conforme lo trata el art. 8 inc. a) precedentemente indicado, respecto de todos los impuestos nacionales respecto de los cuales, la sociedad que administran, sean contribuyentes de los mismos.

2.2. Recursos de la seguridad social

El Decreto 507/93 prevé la aplicación de las disposiciones contenidas en la Ley N° 11.683, que resulten convenientes con relación a los recursos de la Seguridad Social. Ese decreto fue complementado por el 2102/93 cuyo propósito es permitir el cumplimiento de las responsabilidades asignadas a la AFIP-DGI en lo

relativo a su aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de tales recursos.

Esa complementación involucra las normas sobre responsables tributarios solidarios en razón de que el art. 1 del Decreto 2102 textualmente reza: “Serán de aplicación en relación con los recursos de la Seguridad Social definidos en el artículo 3º del Decreto N° 507 de fecha 24 de marzo de 1993, los artículos 16, 17, 18 [actuales artículos 6, 7 y 8] -excluido el inciso f)-, 39, 55, 56, 58 -en lo que correspondiere-, 92 -excluido el séptimo párrafo y la remisión al artículo 81 del noveno párrafo-, 95, 96, 98, 99, 103, 105 y 109 -excluido el tercer párrafo-, de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones”.

3. EL PLEXO NORMATIVO EN LA LEY DE SOCIEDADES

En el Derecho societario, el plexo de normas que regulan el instituto son los arts. 59, 269, 270, 274, 275, 276 de la ley 19.550 (ley de sociedades comerciales). Principalmente este ordenamiento considera la responsabilidad desde la perspectiva de la gestión interna y externa de la sociedad.

El sistema tributario y el societario están emparentados. El principio que inspira a la responsabilidad solidaria en materia tributaria tiene matices diferentes a la responsabilidad prevista en la ley de sociedades para el administrador societario. La ley tributaria exige simplemente el incumplimiento de la obligación principal y que el administrador haya tenido participación directa en dicho incumplimiento, es decir, haya actuado con dolo, culpa o negligencia y dicho régimen se ha interpretado como de cuño represivo, de naturaleza sancionatoria. La ley societaria exige la existencia de daños y perjuicios derivados de la actuación, por acción u omisión, del administrador, pero no se interpreta como un régimen sancionatorio.

Bien afirma MOYA JIMÉNEZ sobre esta interrelación que la cree necesaria antes de abordar el análisis de la responsabilidad tributaria pues “el examen tanto de la regulación de la responsabilidad de los administradores en el ámbito mercantil como de los antecedentes normativos tributarios en la materia y su evolución... Ello resulta absolutamente necesario ya que, de una parte, la interrelación y recíproca influencia existente en esta sede entre ambas ramas del ordenamiento jurídico es innegable, por lo que la interpretación de las previsiones tributarias deberá realizarse, en un buen número de ocasiones, a la luz de lo previsto en la legislación mercantil; y de otra parte, porque el recorrido por los antecedentes arriba referidos permitirá situar los diversos problemas que se vayan planteando en su punto exacto y comprobar, en su caso, la evolución experimentada en la materia”⁹⁶.

Transcribo a continuación las normas que regulan la responsabilidad societaria en la ley de Sociedades Comerciales 19.550:

Art. 59: Diligencia del administrador: responsabilidad. Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión.

Art. 269. Directorio: Comité ejecutivo. El estatuto puede organizar un comité ejecutivo integrados por directores que tengan a su cargo únicamente la gestión de los negocios ordinarios. El directorio vigilará la actuación de ese comité ejecutivo y ejercerá las demás atribuciones legales y estatutarias que le correspondan. Esta organización no modifica las obligaciones y responsabilidades de los directores.

⁹⁶ MOYA JIMÉNEZ, Antonio. *Op. cit.* p. 27.

Art. 270. Gerentes. El directorio puede designar gerentes generales o especiales, sean directores o no, revocables libremente, en quienes puede delegar las funciones ejecutivas de la administración. responden ante la sociedad y los terceros por el desempeño de su cargo en la misma extensión y forma que los directores. Su designación no excluye la responsabilidad de los directores.

Art. 274. Mal desempeño del cargo. Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de las personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas en el Registro Público de Comercio como requisito para la aplicación de lo dispuesto en este párrafo. Queda exento de responsabilidad el director que participó en la deliberación o resolución o que la conoció, si deja constancia escrita de su protesta y diera noticia al síndico antes que su responsabilidad se denuncie al directorio, al síndico, a la asamblea, a la autoridad competente, o se ejerza la acción judicial.⁹⁷

⁹⁷ GAGLIARDO opina que "... así como la estructura de la ley de sociedades comerciales admite atenuar o bien exceptuar a los administradores de los alcances de la solidaridad pasiva legal, en el sistema tributario citado también ello es posible, máxime cuando la reforma de la ley 22.903 introdujo la figura que denomináramos "director delegado" -cuya actuación es oponible a terceros cumplidos los presupuestos legales (art. 274, seg. ap.)- y el fisco incuestionablemente tiene tal calidad; el director delegado no constituye un órgano especial, distinto del directorio, sino que uno -o más miembros del mismo asumen cometidos diferentes y específicos cuya funcionalidad está circunscripta a los límites preestablecidos en su creación. La asignación de funciones obsta a que los miembros

Uno de aquellos “terceros” a los que alude la norma del art. 274 de la ley 19.550 por virtud de la cual los administradores societarios responden ilimitada y solidariamente por su mal desempeño del cargo, es el Fisco⁹⁸.

Art. 275. Extinción de la responsabilidad. La responsabilidad de los directores y gerentes respecto de la sociedad, se extingue por aprobación de su gestión o por renuncia expresa o transacción, resuelta por la asamblea, si esa responsabilidad no es por violación de la ley, del estatuto o reglamento o si no media oposición del cinco por ciento (5 %) del capital social, por lo menos. La extinción es ineficaz en caso de liquidación coactiva o concursal.

Art. 276. Acción social de responsabilidad. Condiciones. Efectos, ejercicios. La acción social de responsabilidad contra los directores corresponde a la sociedad, previa resolución de la asamblea de accionistas. Puede ser adoptada aunque no conste en el orden del día, si es consecuencia directa de la resolución de asunto incluido en éste. La resolución producirá la remoción del director o directores

del directorio interfieran u obstaculicen la labor delegada, mas no significa que el cuerpo como tal pierda su total competencia sobre el mismo. La presencia de un director delegado posibilita que ante eventuales planteos de responsabilidad, la actuación se analice en forma individual recobrando virtualidad el principio de que las faltas son de índole personal. La ley -art. 274, seg. ap. cit. - es por demás elocuente al decir: ... la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas en el Registro Público de Comercio como requisito para la aplicación de este párrafo. Además, los artículos citados de la ley 11.683 enuncian de un modo genérico las eximentes, que no pueden desafiarse en éstos, pues toda fórmula legal supone una reducción de conceptos”. GAGLIARDO Mariano. *Responsabilidad de los Directores de Sociedades Anónimas*, Abeledo Perrot, 1994, p. 701.

⁹⁸ CASTELLANOS, Fernando. “Responsabilidad fiscal de los directores de sociedades anónimas”. IMP, XXXI-A, 115.

afectados y obligará a su reemplazo. Esta acción también podrá ser ejercida por los accionistas que hubieren efectuado la oposición prevista en el artículo 275.

Sobre la articulación del sistema de responsabilidad societaria y tributaria, ha interpretado la CNACAF que la responsabilidad solidaria del art. 8 inc. a) de la LPT no resulta más que la aplicación del principio general en materia de sociedades contenida en la ley 19550, en cuanto en su artículo 59 se establece que los administradores y representantes de aquéllas "que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión. Los matices que contienen cada una de las normas no modifican el análogo tratamiento que se le acuerda, tanto en la ley comercial como en la tributaria a la conducta de quienes representan a la sociedad"⁹⁹. En la causa "Petrone, Juan Antonio" la CNACAF también sostuvo que esta responsabilidad solidaria no resulta más que la aplicación del principio general en materia de sociedades contenida en la ley 19550, en cuanto en su artículo 59 se establece que los administradores y representantes de aquéllas "que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión". Los matices que contienen cada una de las normas no modifican el análogo tratamiento que se le acuerda, tanto en la ley comercial como en la tributaria a la conducta de quienes representan a la sociedad¹⁰⁰.

⁹⁹ "Farmia SA", CNACAF, Sala IV del 4.5.04.

¹⁰⁰ "Petrone, Juan Antonio c/ DGI" CNACAF, Sala IV, del 10.12.02.

4. LAS NORMAS APLICABLES EN EL DERECHO COMPARADO.

4.1. Ordenamiento jurídico tributario de Brasil

El Código Tributario nacional de la República Federativa del Brasil contiene el entramado normativo sobre las normas de responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades a partir del Título II de dicho cuerpo normativo.

El Título II recoge la parte pertinente de la responsabilidad solidaria de los directores en cinco capítulos. El primero, sobre Disposiciones generales; el segundo sobre el hecho generador; el tercero sobre el sujeto activo; el cuarto versa se refiere al sujeto pasivo y el quinto contempla la responsabilidad solidaria. Lo hace en los siguientes términos:

CAPÍTULO I. Disposições Gerais.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

CAPÍTULO IV. Sujeito Passivo. SEÇÃO I. Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

SEÇÃO II. Solidariedade.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

CAPÍTULO V. Responsabilidade Tributária. SEÇÃO I. Disposição Penal.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

SEÇÃO II. Responsabilidade dos Sucesores.

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 28, de 14.11.1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

SEÇÃO III. Responsabilidade de Terceiros.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

SEÇÃO IV. Responsabilidade por Infrações.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

4.2. Ordenamiento jurídico tributario de España

La LGT (ley Nº 58/2003, del 17 de diciembre) establece en la Sección III la regulación de los responsables tributarios en los siguientes términos:

Artículo 41. Responsabilidad tributaria. 1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan.

5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

Artículo 42. Responsables solidarios. 1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta Ley y la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta Ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos

que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

3. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

Artículo 43. Responsables subsidiarios. 1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

d) Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta Ley.

e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.

La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

La Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f, o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas.

La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente.

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea

una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

2. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.

3. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el art. 176 de esta Ley.

4.3. Ordenamiento jurídico tributario de Italia

Desde el 2 de diciembre de 2003 la responsabilidad de los administradores ha dejado de aplicarse, como sanción administrativa tributaria en los siguientes términos:

1. Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di societa' o enti con personalita' giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto.

3. Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili.

5. SÍNTESIS

a) La LPT regla la responsabilidad a través de las figuras de los responsables por deuda propia y responsables por deuda ajena. La ley

designa contribuyente a quien elige para el pago tributario a título propio, es decir, el sujeto obligado a satisfacer su propia obligación tributaria al verificarse sobre éste el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento del hecho imponible, es el responsable por deuda propia. El responsable por deuda ajena es el sujeto al que la ley elige para cumplir la deuda tributaria de otro, y lo elige por su particular y especial relación con el contribuyente.

b) El aspecto frágil del responsable por deuda ajena radica en la diferente capacidad contributiva con el responsable principal, en razón de que el legislador la legisló para los contribuyentes pero no para los responsables por deuda ajena que asumen esta condición por alguna determinada relación que tienen con el destinatario principal del impuesto: el contribuyente.

c) La responsabilidad tributaria no es análoga a la responsabilidad societaria aunque están fuertemente ligadas. Los elementos diferenciales son sólo matices fundamentalmente en razón de que la primera surge de la conexión de particular que tiene el administrador del ente colectivo como integrante de un directorio, comisión, consejo de administración, etc., con dicho ente y deriva, esencialmente, de una actuación subjetivamente reprochable contra dicho sujeto persona física. Por el contrario en la responsabilidad societaria se requiere la actuación dolosa o culposa del director y por efecto de ella se produzca un daño en la empresa. En suma, no ha obrado con la diligencia de un buen hombre de negocios, esto es, la prudencia en contextos determinados.

d) Los administradores societarios son personalmente responsables de las sanciones tributarias por incumplimientos formales, omisión de impuestos, clausuras y demás sanciones previstas en el ordenamiento procesal tributario; por los incumplimientos formales y por la acción de los dependientes. La responsabilidad se extiende a los incumplimientos de todos los

impuestos nacionales, provinciales y municipales. Asimismo comprende a los recursos de la Seguridad Social.

e) El Ordenamiento español recoge las figuras del responsable solidario y del subsidiario indicando que, salvo disposición en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria. Será solidaria en los casos de configuración de ilícitos. El Ordenamiento italiano, desde el 2 de diciembre de 2003, ha dejado de regular la responsabilidad tributaria de los administradores. El Ordenamiento brasileño prevé la responsabilidad tributaria personal por los créditos correspondientes a las obligaciones tributarias resultantes de los actos practicados con exceso de poder o por la comisión de infracciones a la ley, contrato social o a los estatutos. En estos casos la responsabilidad es solidaria.

CAPÍTULO TERCERO

EL ADMINISTRADOR SOCIETARIO COMO RESPONSABLE TRIBUTARIO

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES

La doctrina ha discutido ampliamente sobre la naturaleza jurídica de la figura de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. La variedad de acepciones trasciende el plano estrictamente teórico pues, aunque el tema parezca abstracto, origina derivaciones de índole esencialmente práctica. Esa constelación de consecuencias se detallan en el Capítulo IV. CARBAJO VASCO indica que la ausencia de unanimidad doctrinal a la hora de establecer la naturaleza jurídica no sólo genera confusión sobre la dogmática sino que dificulta su interpretación jurídica, ya que si aceptamos la tesis de la responsabilidad tributaria como un supuesto de fianza legal, acudiremos para su interpretación e integración a las reglas del Código Civil sobre tal contrato de fianza, en caso contrario acudiremos a otras ramas del ordenamiento¹⁰¹.

¹⁰¹ CARBAJO VASCO, Domingo. *Op. cit.*, p.75.

Las dificultades que tiene la doctrina en su tarea de abordar la naturaleza jurídica del instituto lleva a VILLAR EZCURRA al señalar que “como consecuencia de la pluralidad y heterogeneidad de supuestos, no hay un criterio unánime sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria. Unas veces, los hechos son dolosos o culposos, y otras, está ausente toda idea de ilícito. La construcción se dificulta también por el carácter ambiguo del propio concepto de responsabilidad en la teoría general del Derecho. Convergen en ella los diversos sentidos jurídicos del concepto de responsabilidad, reconducible a la tipología básica de responsabilidad civil, sancionadora y objetiva. La responsabilidad civil subjetiva surge de un acto antijurídico y culpable -donde la culpa cumple una mera función de imputación- cuyas consecuencias dañosas han de ser reparadas, mientras que la sancionadora supone un reproche jurídico ante una conducta culpable que viola el ordenamiento, y, la objetiva exige la indemnización de un daño a cargo de un sujeto, pese a que éste no haya incurrido en culpa o negligencia. Pues bien, la responsabilidad tributaria tiene connotaciones propias de la responsabilidad civil (derivación de la cuota) y de la responsabilidad sancionadora (derivación de la sanción), a las que se suman algunos elementos de responsabilidad objetiva (sucesión de empresa o responsabilidad de entes de hecho)”¹⁰².

¹⁰² VILLAR EZCURRA, Marta. *Op. cit.*, p. 464 a 515. Advierte la autora las dificultades que ha encontrado la propia jurisprudencia española para perfilar la figura. La jurisprudencia española ha discrepado sobre la naturaleza jurídica del instituto. El Tribunal Supremo a través de la sentencia del 30.9.93, en un caso sobre responsabilidad de administradores, negó el carácter sancionatorio del régimen de responsabilidad de los administradores afirmando en su fundamento jurídico segundo, que se trata de una responsabilidad civil, pues la Ley General Tributaria, al regular la responsabilidad de los administradores ha optado por una “técnica jurídica de naturaleza no sancionadora al asegurar el pago de las deudas mediante la previsión legal de casos de responsabilidad civil subsidiaria por quienes tienen algún tipo de concreta y precisa relación con el crédito impagado por el deudor principal. Es, en este caso, el vínculo legal que se origina al cumplirse el presupuesto de hecho

Esta dificultad proviene del hecho de que se trata de sujetos que la ley intercala en la relación jurídico tributaria sin ser sujetos pasivos de la obligación tributaria. Tan solo son obligados al cumplimiento de la misma. Concurren en ellos las siguientes notas características: 1) Es también deudor del impuesto pero en carácter suplente del contribuyente, que sólo responde por una obligación tributaria ya nacida del contribuyente y ya vencida y no pagada por éste último; 2) No es sujeto pasivo de la obligación tributaria por no ser el titular del hecho imponible, sin embargo coexiste junto al contribuyente, pero no lo desplaza; 3) Es obligado al pago de un impuesto originado en hechos imposables de los que no es titular y,

de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describía el art. 40 de la Ley General Tributaria, a las cuales —incluida la de que hubieren mediado mala fe o negligencia grave— no hay por qué darles la naturaleza de elementos originadores de una responsabilidad sancionadora en sentido técnico, ya que son nociones perfectamente integradas en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un simple gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda de la que sin embargo, podrá resarcirse, en su caso, ejercitando las acciones pertinentes frente al deudor principal”. También confirma el criterio de responsabilidad civil el Tribunal Económico Administrativo Central al interpretar que la Administración no debe probar la conducta negligente del administrador (RTEAC 12.2.1998). En igual sentido la Audiencia Nacional, en sentencias de 17.9.01, de 12.6.01 y del 25.6.01, afirmando en ésta última, que, en el caso de la responsabilidad por cese de actividad de las personas jurídicas de las deudas tributarias pendientes, “los efectos de la responsabilidad tienen connotaciones de la responsabilidad civil”. Una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) del 17.9.01, y la sentencia del STSJ de Murcia 28.6.1995 reiteran la naturaleza de ilícito civil y salva las garantías procedimentales para derivar las sanciones, no desde los principios sancionadores sino desde el principio de tutela judicial efectiva, con las siguientes palabras en la primera de las sentencias referidas que “sin perjuicio de que la Administración tenga que aportar las pruebas de los presupuestos de hecho en que la Ley funda la derivación de la responsabilidad, sin embargo la posición jurídica del administrador responsable subsidiario no es estrictamente la de un sancionado, por lo que la protección de sus derechos no puede enmarcarse dentro del sistema del artículo 24.2 CE, sino del régimen general de tutela judicial efectiva regulado en el párrafo primero”.

además, son imputables a otro sujeto; 4) Existe una obligación entre el responsable y la Hacienda y una relación de otro tipo entre el sujeto pasivo y el responsable, definida por el legislador, para definir la figura del segundo y hacerle deudor de la obligación tributaria¹⁰³.

Una perspectiva considera que la responsabilidad solidaria conlleva la idea de un juicio de culpabilidad sobre el administrador por tanto prevalece el matiz sancionatorio de la figura. Otra tesis enfatiza que esta responsabilidad tributaria como garantía la deuda tributaria de la sociedad en su condición de contribuyente.

En relación con nuestro ordenamiento tributario, tanto la doctrina como la jurisprudencia mayoritariamente –como ya se afirmó– han interpretado que la responsabilidad solidaria se relaciona con el pago de la obligación tributaria y con la sanción por incumplimiento. Es por ello que prevalece la visión represiva o sancionatoria del régimen de la solidaridad. El matiz sancionatorio con que nuestro ordenamiento tributario –en opinión de la doctrina y jurisprudencia mayoritaria– tratan al administrador de la sociedad produce gran cantidad de inconvenientes de índole práctica e incoherencias desde el punto de vista de la lógica jurídica. Estas derivaciones son las que trato de abordar como nudo central de esta tesis. Entre varias se encuentran la de que el régimen de responsabilidad de los administradores de entes colectivos importa una verdadera sanción anómala; que el régimen se aparta del principio de capacidad contributiva que inspira a la imposición; que las sumas pagadas por el responsable solidario admitirían la interposición de una demanda de repetición del director contra la sociedad que debe concurrir el principio de proporcionalidad y la interdicción del exceso de punición; que tratándose de un régimen de tinte sancionatorio, en consecuencia se deben aplicar el amplio plexo garantista que ofrece el Derecho penal moderno tales como la garantía de no autoinculpación

¹⁰³ PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. EDESA, Madrid, 1995, 5a edición, p.130.

en la declaración del director societario; que es admisible la invocación del error excusable, entre otras cuestiones a analizar y resolver.

El Estado, con estas figuras, se fortalece en el cobro de la deuda tributaria ya que ésta se atribuye a los representantes y directores de la persona jurídica en función del cargo que tienen sumado a la participación directa en el manejo de los fondos para los pagos tributarios, pues son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa, actúan en lugar de otro por tanto deben responder por las consecuencias tributarias de ese otro.

La comisión de infracciones tributarias manifiesta una falta de diligencia por parte del administrador ya que su función principal radica en el control de la gestión de la sociedad, de manera que la Administración tributaria podrá exigir la responsabilidad solidaria del administrador por el importe de las infracciones cometidas pues, de esta forma, ejerce un mecanismo de autotutela ejecutiva frente a los administradores cuando no haya podido cobrarle el importe a la sociedad, que es el contribuyente, fundamentalmente por la insolvencia de ésta¹⁰⁴.

Expresa BARROS CARVALHO que los deudores solidarios, dispuestos por la ley y extraños a la composición efectiva del evento tributado, no son integrantes de aquél vínculo obligacional sino de otro de cuño sancionatorio, que surge a la vida jurídica por el incumplimiento de algún deber. Ello en razón de que nadie puede ser obligado a pagar tributo sin que haya efectuado o participado de la realización de un acontecimiento elevado por la ley a la categoría de hecho imponible¹⁰⁵. El catedrático paulista es categórico al

¹⁰⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid, p. 72.

¹⁰⁵ BARROS CARVALHO, Paulo de. *Derecho Tributario. Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*. Abaco, Buenos Aires, 2002, p. 181. Agrega el autor

desentrañar la naturaleza jurídica del responsable solidario pues ésta figura conmueve las bases de la obligación de contribuir: debe contribuir el sujeto que tenga una particular situación frente al hecho imponible, esto es, que cuente con capacidad contributiva. Pero en estos casos en estudio, no se evalúa esta capacidad contributiva de quien pagará, pues es un “sancionado” por su actuación en lugar de otro (ese otro es la sociedad).

En consecuencia, siendo predominantemente el factor sancionatorio el que prevalece ¿se trata de una responsabilidad de naturaleza objetiva o subjetiva? La respuesta ha sido dada por el propio art. 8 inc. a) de la LPT y por la uniforme interpretación jurisprudencial en el sentido de que es de naturaleza subjetiva.

brasileño que una simple “verificación en el padrón empírico del derecho Brasileño tendrá el don de verificar numerosos ejemplos de lo que acabo de afirmar. Simplemente en todas las hipótesis de responsabilidad solidaria, establecidas por el Código Tributario Nacional, en que el co-obligado no fue escogido en el cuadro interno de la concreción fáctica, peculiar al tributo, el ingresa como tal por haber incumplido el deber que les correspondía observar. Se necesita aquí un recuerdo oportuno: aunque le falte competencia al legislador para incluir a alguien en el tópico de sujeto pasivo de la respectiva obligación tributaria, no le faltarán, ciertamente, condiciones para prescribir deberes instrumentales y medidas sancionatorias, en la hipótesis de incumplimiento de esos deberes. Bajo ese título creo que pueden justificarse las mencionadas construcciones del derecho establecido. En breve síntesis, quiero dejar consignado que la solidaridad existirá tan solamente en la circunstancia que exista una, y solamente una relación obligacional, en que dos o más sujetos de derecho se encuentren ligados para satisfacer la integridad de la prestación tributaria. Allí, donde nos enfrentamos con dos relaciones, entretejidas por preceptos de ley, para obtener la seguridad del cumplimiento prestacional de una de ellas, no tendremos, el bien del rigor jurídico, el lazo de solidaridad que vincula a satisfacer la integridad de la prestación tributaria. Allí, donde nos enfrentamos con dos relaciones, entretejidas por preceptos de ley, para obtener la seguridad del cumplimiento prestacional de una de ellas, no tendremos, el bien del rigor jurídico, el lazo de solidaridad que vincula a los sujetos pasivos” (op. cit. p.182).

HERRERA MOLINA señala las múltiples características de la naturaleza del régimen de responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades el cual exhibe elementos propios de la responsabilidad penal (responsabilidad de la sanción) y civil (responsabilidad de la obligación) a los que se suman ciertos ecos de responsabilidad objetiva¹⁰⁶.

Desde la perspectiva del Derecho societario pueden apreciarse cuatro notas en punto a este particular. a) Existe la opinión en el sentido de considerar que los directores son mandatarios, por lo que la responsabilidad de aquellos es análoga a la que resulta de la relación jurídica mandante-mandatario. b) Otra postura encuadra la responsabilidad en el exceso del desempeño respecto de los límites que indica el estatuto social. Las modalidades pueden ser actuar fuera de los estatutos o en forma contraria a ellos. c) La teoría contractualista considera que la responsabilidad de los directores surge del contrato social mismo y adopta la modalidad de responsabilidad contractual y extracontractual. d) La teoría de la culpa, que no deriva del incumplimiento del mandato o del contrato sino del incumplimiento de obligaciones preestablecidas por la ley en función de su condición de representantes necesarios integrativos del órgano de administración o sea de los intereses sociales¹⁰⁷.

Clasifico, en lo que sigue, cuatro enfoques posibles sobre la naturaleza de la responsabilidad de los administradores.

¹⁰⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid, p. 71.

¹⁰⁷ SASOT BETES, Miguel A. y SASOT, Miguel T. *Sociedades Anónimas...* p. 522 a 523.

1.1. Responsabilidad por el ejercicio del cargo

La tesis que enarbola el *criterio objetivo* considera que los administradores de sociedades son responsables por virtud del ejercicio del cargo. Por desempeñar tal rol, el simple incumplimiento hace responsable al solidario (el administrador). Esta posición inicialmente ha sido seguida por el fisco nacional en el pasado. En efecto, en el dictamen técnico jurídico 203/58 interpretó que los administradores de sociedades son responsables del cumplimiento de las obligaciones impositivas vigentes al momento del ejercicio del cargo. Análogo criterio exhibió posteriormente el Fisco argentino expresado en los Dictámenes 79/71 y 106/71.

El Dictamen 79/71¹⁰⁸ señaló en sentido de mantenerse de alguna manera aferrado a un criterio objetivo de responsabilidad, que “en opinión de esta División, la jurisprudencia sentada en caso “Monasterio da Silva, Ernesto” (fallo de la CSJN del 2/10/70 en el que se estableció que la responsabilidad del administrador societario es de carácter subjetivo es decir, no basta el mero incumplimiento sino que el responsable haya participado con grado de dolo, culpa o negligencia en la producción del incumplimiento tributario de la sociedad que administra), no debe ser considerada definitiva en la materia. Se ha dicho antes que la actividad que corresponde a los directores de sociedades anónimas en relación al impuesto, no es actividad facultativa sino obligatoria e inherente a la función de representación ejercida por los mismos, de manera que en su caso, les corresponde, a título de carga pública, el ejercicio de todas las potestades que provienen de su investidura y que tengan relación o repercusión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad. El hecho de que un director -salvo disposición en contrario de los Estatutos o de la Asamblea de Accionistas- se aparte voluntariamente de la gestión

¹⁰⁸ Dictamen publicado en Boletín DGI 247 de julio de 1974, p. 59.

relativa a la administración o disposición de los fondos sociales, no debe constituir razón para eximirlo de responsabilidad, porque ello implicaría introducir en la ley una excepción interpretativa que de manera alguna se compadece de sus términos”.

De igual forma el Dictamen 106/71¹⁰⁹ trasluce la opinión del fisco en el sentido de que “los gerentes de una sociedad de responsabilidad limitada tienen la obligación jurídica de ejercer las facultades de su cargo para el cumplimiento de las obligaciones impositivas de la sociedad. La circunstancia de que en los hechos permanezcan ajenos a la actividad social conducente a liquidarlas y hacerlas efectivas, no constituye óbice para hacer valer su responsabilidad personal y solidaria en caso de incumplimiento”.

En relación con esta interpretación, ALONSO UREBA expresa que estudiar esta responsabilidad como orgánica implica enfatizar que el órgano de administración tiene sus competencias de gestión y representación social indicadas por la ley. De allí que el contenido de la responsabilidad social de los administradores no sea otro que el de sus competencias como órgano, cualquiera sea su configuración – unipersonal o pluripersonal-. “No se está, por tanto, en el ámbito de la responsabilidad contractual o extracontractual sino en la de la responsabilidad orgánica, es decir, derivada de la actuación del órgano en el ejercicio de sus competencias que le son propias según la ley y los estatutos”¹¹⁰.

Este criterio de asentar la naturaleza de la responsabilidad en el ejercicio de un cargo y con marcada nota objetiva, resulta insostenible por el propio mandato legal del art. 8 inc. a) de la LPT al establecer que los responsables solidarios no responden si demuestran que la

¹⁰⁹ Dictamen publicado en Boletín DGI 247 de julio de 1974, p. 62.

¹¹⁰ ALONSO UREBA, Alberto. “Presupuestos de la responsabilidad social de los administradores de una sociedad anónima”. Revista de Derecho Mercantil, N° 198 (1990) p. 653.

sociedad los colocó en imposibilidad de cumplir. Ello supone el ejercicio del derecho de defensa y la necesaria existencia de culpa en el obrar como condición inexorable de aplicación de la norma de la solidaridad.

En suma, la idea de la responsabilidad objetiva se fundamenta en una serie de datos: 1) el alejamiento de toda idea de culpa en el obrar del administrador; 2) se debe responder tan sólo por la posibilidad del riesgo y 3) la simple existencia del daño en la administración genera la responsabilidad, es decir, se privilegia la relación de causalidad con la actuación.

No obstante lo expuesto la responsabilidad por el ejercicio del cargo se observa, claramente, en el art. 9 de la LPT cuando establece la responsabilidad del responsable solidario respecto de las consecuencias de los hechos u omisiones producidos por sus factores, agentes o dependientes, comprendiendo también a las sanciones y gastos que pudieren derivarse. En otros términos, aún cuando el administrador societario arbitre todos los medios a su alcance para el normal desempeño de sus funciones será, por responsabilidad objetiva, responsable de los actos producidos por los citados dependientes.

1.2. Responsabilidad por el actuar en lugar de otro

Esta herramienta dogmática, originada en el Derecho penal, favorece claramente una solución normativa respecto de aquellas situaciones jurídicas en las que un sujeto actúa en por otro, en representación de ese otro, contando en su esfera de actuación, con la suficiente capacidad jurídica para obligarlo. El actuar en lugar de otro permite sancionar al sujeto que no posee el estatus formal que exige el tipo penal, pero sí ejerce un dominio sobre la especial vulnerabilidad

del bien jurídico¹¹¹. GRACIA MARTÍN considera que esta herramienta hermenéutica refiere a delitos especiales los cuales son delitos de garante y ese actuar en lugar de otro implica asumir la posición de garantía. La circunstancia de que el administrador tenga el dominio sobre el resultado, ello por si no genera una responsabilidad penal¹¹².

Advirtió NIETO que, si nos atenemos al principio de culpabilidad personal, parece que quedaría interdicta la responsabilidad solidaria¹¹³, si bien por el Derecho positivo observamos que ello no es así y existen múltiples ejemplos de responsabilidad múltiple y el tributario no se encuentra ajeno a ello. La herramienta dogmática del “actuar el lugar de otro” responde a este problema y resuelve el conflicto derivado de la articular de la garantía de legalidad cuando se contrasta con el accionar del sujeto que será pasible de la responsabilidad del cumplimiento de la obligación fiscal de otro (de la sociedad, en el caso).

Puntualmente para nuestro tema en análisis, encuentro en la obra de MARQUES DA SILVA la referencia concreta de esta figura aplicada a la responsabilidad del administrador societario. En efecto, la profesora de Lisboa interpreta que la responsabilidad de los administradores, gerentes y directores de la sociedad está signada por el concepto o herramienta dogmática del “actuar en lugar de otro” pues la responsabilidad del administrador societario por las infracciones fiscales cometidas por ellos en nombre de la sociedad importa la actuación de un órgano de la persona colectiva, es decir, se verifican

¹¹¹ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano*, Universidad de Piura y ARA Editor, Lima, Perú, 2003, p. 58.

¹¹² GRACIA MARTIN, *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal*, I. Zaragoza, 1985, p. 344.

¹¹³ NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, Segunda Edición Ampliada, Tecnos, Madrid, 1994, p. 372.

en la persona del representado –la sociedad- y tales actos han sido practicados en interés de dicha sociedad¹¹⁴.

Finalmente aclara ALONSO UREBA¹¹⁵ que la responsabilidad se exige no al órgano como tal sino a sus miembros, es decir, a los administradores. Las personas que asumen el ejercicio de las competencias del directorio deben actuar con diligencia por la posición jurídica que ocupan como miembros del órgano Directorio. Ese carácter personal de la responsabilidad social de los administradores explica que haya una acción social de responsabilidad contra los propios administradores.

1.3. Responsabilidad por la garantía de cumplimiento.

Un sector de la doctrina, fundamentalmente española porque el ordenamiento positivo autoriza tal interpretación, adscribe a la tesis que considera a estos responsables como garantes de una obligación, siendo la finalidad de esta figura el aseguramiento del crédito tributario y para ello los ordenamientos recurren a una especie de sanción indirecta o a una técnica sancionatoria pues se produce un efecto de tal naturaleza en el patrimonio del elevado a la categoría de responsable. LETE ACHIRICA indica que “desde esta perspectiva, la responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles cumpliría una finalidad de garantía, común a los responsables tributarios en general y, además, una finalidad represiva

¹¹⁴ MARQUES DA SILVA, Isabel. *Responsabilidade fiscal penal cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes*. Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000, p. 170 y s.s.

¹¹⁵ ALONSO UREBA, Alberto. *Op. Cit.* ps. 654/655.

al colocarse a los administradores junto a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.”¹¹⁶

En este sentido señala FERNANDEZ JUNQUERA que la figura del responsable es una figura de garantía o de aseguramiento del pago pues su finalidad esencial radica en garantizar el pago de la deuda tributaria en aquellos supuestos en los que el contribuyente no cumpla con el pago, pudiéndose observar, en esta figura, una expresión más del carácter privilegiado del crédito tributario¹¹⁷. Puede también compulsarse la opinión de OCHOA TREPAT para el ordenamiento tributario español, quien considera que la responsabilidad de los administradores “no puede ser considerada como una sanción, al menos en su sentido escrito, pero hay que reconocer que dicha responsabilidad no sólo cumple la función de garantía que le corresponde sino también la finalidad represiva o intimidatoria que caracteriza las sanciones de tipo penal, puesto que al administrador se le coloca junto al sujeto pasivo para castigar el ilícito propio. Además, no puede caber otra interpretación si tenemos en cuenta que el administrador no sólo es responsable de la cuota tributaria que corresponda a la sociedad, sino también de la sanción impuesta a la misma. Para poder realizar cualquier indagación sobre su naturaleza,

¹¹⁶ LETE ACHIRICA, Carlos. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000, p. 40. Agrega que “la responsabilidad tributaria se diferencia de otros supuestos legales de responsabilidad... así, frente a la responsabilidad social de los administradores de las sociedades mercantiles (responsabilidad orgánica, legal y de carácter jurídico-privado) la responsabilidad tributaria de aquellos que se caracteriza, desde el punto de vista de su alcance objetivo, por referirse a actuaciones constitutivas de infracciones administrativas. Por ese motivo, incluso la doctrina mercantilista incluye las normas relativas a la responsabilidad tributaria de los administradores dentro del campo del Derecho administrativo sancionador, en el que no se pretende un resarcimiento *stricto sensu* sino una sanción por infracciones calificadas de administrativas”. (*Op. cit.* p. 41)

¹¹⁷ FERNANDEZ JUQUERA, Manuela. *Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro*. ...2003, p. 6.

es fundamental considerar que la responsabilidad es la reacción que el ordenamiento jurídico prevé ante una determinada conducta ilícita, la participación en la infracción tributaria y esta reacción vista desde una perspectiva penal, es también represiva porque la participación en grado diferente al de autor en delitos y faltas es sancionada por el Código penal con una pena”¹¹⁸.

Se considera que el ilícito en que puede incurrir el administrador es un ilícito especial. Ese ilícito especial se caracteriza porque el autor (administrador societario a cargo del pago de los impuestos) tiene una situación de dominio sobre el bien jurídico, por ello estos delitos especiales son delitos de garante.

Este temperamento fue seguido por el TFN en algún precedente. Así, en la causa “Salvatierra, Mario Rodolfo y otros”¹¹⁹ sostuvo que: “...es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias, de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido... que la obligación que la ley fiscal pone a

¹¹⁸ OCHOA TREPAT, M. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas” Gaceta Fiscal, N° 75, 1990, p. 146.

¹¹⁹ “Salvatierra, Mario Rodolfo y otros” TFN del 2.10.75. La responsabilidad de los solidarios no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo, por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable. La ley es congruente pues no existe responsabilidad objetiva derivada de la mera circunstancia de ser director de una sociedad como tampoco hay una responsabilidad objetiva nacida del simple hecho del incumplimiento (cfr. “La Vendimia SA y otros”, TFN, Sala A, del 15.4.05; “Stenico, Gustavo A” TFN, Sala A del 30.8.05.)

cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía incuestionable, pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria... y esto, porque aquéllos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía, su carácter subsidiario”.

En la misma causa “Salvatierra” el TFN señaló que la responsabilidad no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores, es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable” debe advertirse que la responsabilidad no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores, es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable.

Sin menoscabo de la citada jurisprudencia y de la importante doctrina española referida, nuestro ordenamiento tributario no autoriza a interpretar, sin más, que la naturaleza jurídica del régimen sea el de una garantía de cumplimiento. Ello en razón de que la garantía procede cuando el deudor principal no cumple una obligación. En nuestro caso, siendo la responsabilidad personal y solidaria, ocurrido el incumplimiento el acreedor puede dirigirse contra los dos sujetos, indistintamente, y perseguir el cobro total contra cualquiera de los dos. La figura, indudablemente, luce como una garantía, funciona en tal

sentido, es apreciada por muchos jueces así pero jurídicamente no se encuentra regulada como tal.

1.4. Responsabilidad como sanción tributaria

La doctrina argentina se ha alineado ampliamente interpretando que la solidaridad en relación con el administrador societario funciona como una sanción. En efecto, MARTÍNEZ¹²⁰ señaló que la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto y atribuida a los directores de sociedades, importa responsabilidad a título represivo, desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administra o de los cuales dispone para tal fin. Ello sin perjuicio, como se indica en el punto anterior, de que sería más apropiado atribuirle el carácter de *solidaridad impropia*. También FREYTES¹²¹ afirma que “no debe olvidarse que la responsabilidad que establece la norma que nos ocupa es excepcional y de marcado carácter represivo, puesto que ella se impone a título de sanción y por violación de un deber fiscal”.

¹²⁰ Voto del Vocal del TFN Martínez en el fallo “Quatrocchi, Antonio S. y otros”, TFN del 27.9.66, DF XVII, p. 78.

¹²¹ FREYTES, Roberto O. “Nuevamente sobre la responsabilidad fiscal de directores de sociedades anónimas”, DF, XXIII, 741. Señala FREYTES que “establecer si hay incumplimientos de los deberes tributarios que la ley impone a los directores o administradores es una cuestión de hecho que deberá juzgarse en cada caso y respecto de cada uno de ellos, ya que la actuación o intervención personal puede ser distinta según las funciones que los directores tengan asignadas en la empresa. La obligación impuesto personalmente al director y el grado de su incumplimiento susceptible de generar responsabilidad, sólo puede nacer de una valoración de conducta y no del mero hecho de la falta de pago de la deuda solical, que debió satisfacer con los fondos que administra y que es el principal de sus deberes tributarios”. FREYTES, Roberto O. “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas”, DF XXVII-B, p. 719. En igual sentido cfr. LUQUI, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 223.

En igual sentido PAZOS¹²² señala que “aunque la responsabilidad por deuda ajena sea una institución propia del derecho tributario, ha sido establecida no con un criterio formal sino a título represivo que responde a fundamentos de dolo o culpa” como también GUTMAN¹²³ para quien “es importante establecer si la solidaridad tributaria es una garantía del crédito fiscal o si es una sanción. La lectura de la evolución de la norma nos indica que el legislador no ha tenido muy claro este concepto... tiene un carácter netamente sancionatorio, nos adherimos decididamente a esta tesitura que viene desde antiguo y que estuvo explicitada por Amaya, quien en la ponencia presentada en las Jornadas Lationamericanas de Derecho Tributario de Punta del Este en el año 1970 ratifica el carácter sancionatorio que tiene el instituto”.

Por su parte enseña CASÁS¹²⁴, que la responsabilidad del administrador societario “no es de derecho común, posee una naturaleza esencialmente represiva, no es de aplicación automática, debe computar el elemento subjetivo de la conducta –en grado de culpa o dolo-, exige que se considere en referencia a cada responsable tributario, en particular atendiendo a la administración y disposición efectiva que hayan tenido de los fondos sociales y al periodo en que se desempeñaron en tales funciones y transitando, ineludiblemente, el procedimiento de la determinación de oficio para garantizar, de tal modo, el ejercicio del derecho de defensa al momento de precisar tanto la existencia de la obligación y su monto, cuanto la procedencia

¹²² PAZOS, José Manuel. “Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios”. IMP XLIII-A, p. 753.

¹²³ GUTMAN, Raúl. “Algunas consideraciones sobre la solidaridad tributaria” LI T. 70, p. 42.

¹²⁴ CASAS, José Osvaldo. “La responsabilidad tributaria de los directores” DF XV, p. 85. “Entendemos inadecuado presumir la culpa, cuando ello podría obligar a los representantes de las personas colectivas a producir una verdadera *probatio diabólica* para lograr su exculpación y sustraerse de una responsabilidad concebida a título represivo”. (p. 86).

del reproche particular que se les formula”. HIGHTON¹²⁵ señala que la aplicación restrictiva es una consecuencia del régimen en análisis que es marcadamente sancionatorio.

Finalmente en la doctrina del derecho comparado encontramos opiniones análogas. En efecto, GARRETA SUCH¹²⁶ indica que la responsabilidad de los administradores se utiliza como una “técnica sancionatoria” aún cuando el responsable no sea el sujeto activo de la infracción tributaria, pues su responsabilidad nace como consecuencia de la comisión de una infracción a un deber jurídico y CHECA GONZÁLEZ¹²⁷ que, “al tener un cariz sancionador la figura de los

¹²⁵ HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores por Deudas Impositivas y de las Sociedades Comerciales*. Ad Hoc, Buenos Aires, 1998, p. 55.

¹²⁶ GARRETA SUCH, José María. *Op. Cit.*, p. 300.

¹²⁷ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Lex Nova, Valladolid, España, 1999, p. 286. CHECA GONZÁLEZ, realiza un repaso de la jurisprudencia española relevante en este punto indicando que la jurisprudencia (como también acompaña la doctrina) ha acogido con claridad este criterio represivo. Así cita las sentencias del Tribunal Constitucional, por ejemplo, las “Sentencias 68/1982, de 22 de noviembre (RTC 1982, 62) y 25/1984, de 23 de enero (RTC 1984, 25) —en las que se manifestó que el principio de legalidad rige para: “toda norma sancionadora, incluida la que tiene por objeto las infracciones administrativas”—; su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (RTC 1983, 77) —en donde se señaló que el artículo 25.1 del texto constitucional establece: “la necesaria cobertura de la potestad sancionadora, en una norma de rango legal, como consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionadores en manos de la Administración presentan”—; su Sentencia 42/1987, de 7 de abril (RTC 1987, 42) —en la que, en su FJ 2º, se señaló: “El artículo 25.1 de la Constitución Española prescribe que «nadie puede ser condenado o sancionado por acciones y omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». El derecho fundamental así enunciado incorpora la regla «*nullum crimen nulla poena sine lege*», extendiéndola incluso al ordenamiento sancionador administrativo, y comprende una doble garantía. La primera, de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos

responsables tributarios, es evidente que a la misma se le debe aplicar el principio de reserva de ley vigente en materia de infracciones y sanciones tributarias”.

Opino que la naturaleza jurídica no puede fundirse simplemente en el concepto de una sanción típica. Ello con fundamento en una multiplicidad de circunstancias, varias de las cuales serán analizadas en el Capítulo IV, y que pueden sintetizarse de la siguiente forma:

a) Si fuere una sanción típica, ella sólo sería posible efectivizarla por la Administración tributaria cuando la justicia la confirme y, como sabemos, la intimación y persecución del cobro de la obligación del contribuyente se puede perseguir contra el administrador societario una vez transcurridos los 15 días que prevé el art. 17 de la LPT, así la cuestión judicial continúa pero se podría cobrar la deuda antes de que la Justicia confirme la pretensión fiscal a través de una sentencia judicial. Recordamos que la resolución determinativa de impuestos, derivada del procedimiento previsto en el art. 17 de la LPT se apela ante el TFN y el fallo de éste tribunal administrativo, se apela ante la Justicia Federal.

b) El plexo garantista del Derecho penal debería aplicarse directamente en favor del administrador societario si se lo considera al régimen como sancionatorio, pero en los hechos no es así de simple.

ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. La segunda, de carácter formal, se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladores de estas sanciones, por cuanto, como este Tribunal Constitucional ha señalado reiteradamente, el término «legislación vigente» contenido en dicho artículo 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora” —; y su Sentencia 3/1988, de 21 de enero (RTC 1988, 3), en donde se señaló que el principio de legalidad: “se traduce en un derecho subjetivo de carácter fundamental (STC 77/1983, de 3 de octubre), que queda protegido por el recurso de amparo constitucional.”

c) Entre otros aspectos que conspiran frente a la interpretación de que se trata de una sanción típica se cuenta que no queda claro cómo se compadece con esta tesitura el principio de capacidad contributiva, el principio de no indiferencia, el derecho al recupero de las sumas pagadas por el responsable, la aplicación del principio de proporcionalidad para graduar la sanción (responsabilidad), el eventual exceso de punición, la necesaria quiebra de la sociedad si es el administrador societario el encargado de cumplir con sus propios bienes, el derecho a no autoinculparse, la invocación del error excusable, entre otros efectos.

1.5. Nuestra opinión: responsabilidad por el actuar en lugar de otro y sanción impropia

La tesis que adhiere al *criterio subjetivo* es la que prevalece, y es reconocida en la jurisprudencia, en la doctrina y también en la propia norma del art. 8 inc. a) de la LPT. Por ello encuentro la naturaleza de la responsabilidad tributaria del administrador societario en un doble dato: (i) es una derivación del “actuar en lugar de otro”, del administrador actuando por la sociedad, y (ii) la necesidad del Estado de proteger su crédito tributario para lo cual estructura una figura que importa una sanción camuflada, impropia o atípica.

Es una sanción atípica porque estos son instrumentos represivos no calificados ni legislados como sanción, pero esa es la función prioritaria al sancionar la norma, esa es la finalidad que persigue el legislador al imponerla pero no le otorga el ropaje jurídico de sanción, por el contrario, su naturaleza está camuflada bajo el ropaje de otra figura, en el caso, la del responsable por deuda ajena. En el caso del administrador societario la ley no ofrece esa tipicidad propia de las infracciones y sanciones, por el contrario adopta otro enfoque: están obligados a pagar el tributo al Estado, con los recursos que administran, los administradores societarios y si no lo hicieren, deben

responder con sus propios bienes, salvo que puedan demostrar que sus mandantes los han colocado en imposibilidad de cumplir.

Se trata de efectos desfavorables de la violación de un precepto, no calificadas ni reguladas por el legislador como sanciones aunque el efecto concreto y práctico sea el sancionatorio. De una simple comparación se aprecia que la sanción está camuflada, por ello se trata su naturaleza es la de una sanción atípica.

La ambigüedad de la regulación normativa, los defectos para implementar el proceso de aplicación, recientemente ordenado por la CSJN a través de la causa “Brutti” y las amplias garantías constitucionales en materia penal que son aplicables en favor del administrador societario (dado las tesis que han prevalecido al considerar que se trata de un régimen represivo) muchas veces conspiran contra la debida protección del crédito tributario.

2. INDISPONIBILIDAD DEL CARÁCTER DE RESPONSABLE SOLIDARIO

El operador jurídico, llegado a este punto, podría interpretar que la asumir la función de director de una sociedad o administrador de un ente colectivo conlleva una amplia y profunda gama de responsabilidades en punto a la obligación principal del contribuyente. Por esta razón podría pensar que a través de la intercalación de figuras de favor se puede tergiversar el carácter de responsable solidario o, directamente, delegarlo en función de un entramado de acuerdos intrasocietarios.

Ello no es posible por la indisponibilidad de la naturaleza de responsable por deuda ajena. Esta no es oponible al Fisco. En nuestro ordenamiento ello deriva de la interpretación razonable de las normas aplicables y así lo ha interpretado la jurisprudencia.

En el precedente “Manza”¹²⁸ el TFN sostuvo que no basta el hecho de que una persona invista el cargo para incurrir en responsabilidad. En principio, al establecer la ley el carácter de responsables por deuda ajena de “los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas”, en el caso el Presidente del Directorio de una sociedad anónima por ser su representante legal, esta responsabilidad no puede ser modificada por acuerdo entre partes, ya sea que éstos intenten extender o disminuir el alcance de la misma. Ello con fundamento en que el art. 37 del Reglamento de la Ley LPT que prohíbe la disponibilidad de la obligación tributaria¹²⁹. El propósito fundamental del legislador, cuando crea la figura del responsable, es la garantía del crédito fiscal, el que no podría ser burlado por la institucionalización de un pseudo responsable por un acuerdo efectuado dentro de la sociedad contribuyente. (cfr. precedente “Paura” del TFN).¹³⁰

¹²⁸ “Manza, Victor s/ recurso de apelación” TFN, Sala C, del 31.3.06. Señaló en el caso el TFN que el argumento esgrimido por el recurrente -más allá de su corrección teórica en lo que hace a la necesidad de imputación subjetiva- no tuvo entidad para demostrar que su función no guardaba relación con el hecho imputado, tampoco demostró cuales eran sus funciones específicas y, particularmente, si tenía o no a su cargo la administración y disposición de los fondos sociales ni intentó acreditar que se lo colocó en la imposibilidad de cumplir; argumentos que además mutuamente excluyentes.

¹²⁹ El art. 37 del Decreto reglamentario de la LPT textualmente establece: “Los convenios sobre la carga de los impuestos no eximen a los contribuyentes, agentes de retención y demás responsables, de las obligaciones que les impongan las normas impositivas, ni acuerden facultad a terceros para gestionar ante la Dirección General en nombre de los titulares de los derechos, exoneración y devolución de impuestos”.

¹³⁰ “Paura, Miguel s/ recurso de apelación”, TFN, Sala B, del 25.4.01.

3. LAS FUNCIONES DEL DIRECTORIO, DEL DIRECTOR SOCIETARIO O EXTERNO Y DEL DIRECTOR EJECUTIVO O INTERNO

Es necesario formular una serie de distinguos conceptuales de las figuras vinculadas al directorio: el propio directorio como institución, como órgano; el director societario, externo o de asiento y el director ejecutivo, contratado o interno. Esta diferenciación se requiere para evaluar cuáles son las funciones a cargo de cada uno de estos y así determinar si todos o sólo alguno de ellos puede encastrar en la figura del responsable solidario.

En primer lugar debe distinguirse entre las funciones del directorio como órgano de la sociedad¹³¹, de las funciones de los directores, como integrantes del mismo. En segundo lugar, deben diferenciarse las funciones del director societario o externo, que serán las resultantes de la designación en tal carácter conforme lo prevé la ley y los estatutos, de las funciones del director ejecutivo o interno, que resultarán del contrato de locación de servicios rentado que se realice con éste. En tercer lugar, es necesario aclarar que el directorio

¹³¹ El Directorio es un órgano de la sociedad, la ley 19.550 dejó de lado el criterio del mandato para adoptar la teoría del órgano. FARGOSI, expresa que “la superación de la noción de mandato obligaba a enmarcar la eventual responsabilidad de los directores en un canon adecuado a la naturaleza mercantil de la gestión que debe cumplir y ello sin fijar un criterio rígido sino evaluable por el órgano jurisdiccional. Adviértase que del art. 274, segunda parte, resulta por la posibilidad de excusar la responsabilidad, que la norma admite el principio de la personalización e individualización de la misma, sin perjuicio de la solidaridad que, obviamente juega cuando no se de alguna causal eximente...(la ley 19.550) adopta a[í] un standard jurídico que debe ser aprehendido sobre la base de que la actividad de los administradores se concreta en una colaboración a la gestión ordenada y prudente de los asuntos sociales y en la necesaria anteposición de los intereses de la sociedad a los suyos personales. No debe olvidarse que se trata en sustancia de gestores de un patrimonio ajeno”. (FARGOSI, Horacio P. “Anotaciones preliminares sobre la responsabilidad civil de los directores de sociedades anónimas en la ley 19.550”. LL, 147, 1333)

no administra sino que controla la administración que la ejerce el o los directores ejecutivos o internos que son quienes tienen la información para adoptar las decisiones que serán luego ratificadas por el directorio. En cuarto lugar, el riesgo empresarial sólo lo asumen los accionistas de la sociedad, en consecuencia, como considerar que el riesgo –aunque derivado de la administración– también lo asume el administrador societario, quien no participa de las utilidades de la compañía pues éstas son para los dueños, los accionistas.

Esta interpretación es elaborada por MATTÁ Y TREJO quien demuestra que existe un divorcio entre la realidad y la teoría en lo que hace al funcionamiento del directorio de la sociedad anónima. La ley societaria expresa que el directorio administra, y se pregunta por el acierto o no de esta aseveración contenida en la ley de sociedades pero en realidad el directorio sólo supervisa la administración, que es llevada a cabo por los directores ejecutivos, que son esos sujetos a los que la sociedad contrata –para que desempeñen la función de gestión– por sus particulares conocimientos del negocio de que se trate¹³². Al

¹³² MATTÁ Y TREJO, Guillermo E. “Las funciones del director societario. Su distinción de las del director interno o ejecutivo”. Ponencia presentada ante el “Segundo Congreso Argentino Español de Derecho Mercantil: Las sociedades comerciales, los administradores y los socios”, celebrado en Iguazú, Misiones, Argentina los días 12 y 13 de Junio de 2003, p. 80. Señala GUERRA MARTÍN, en relación al Derecho norteamericano, que se distingue tradicionalmente entre los denominados *inside directors*, que son aquellos miembros del consejo de administración que desempeñan al mismo tiempo un cargo en la sociedad como directivo u *officer*, y los denominados *outside directors*, que serían aquellos que, por el contrario, no lo ocupan. A su vez, la importancia que adquiere para conseguir una mayor eficiencia en el cumplimiento de esta función de supervisión del consejo el que los consejeros externos, además de no pertenecer al equipo directivo, cuenten también con una independencia de criterio y de juicio respecto al mismo conllevó que se comenzara a distinguir entre aquellos consejos externos que mantienen algún tipo de vínculo o relación con la sociedad o alguno de sus directivos al margen de la pertenencia al consejo de administración (asesoría legal de la sociedad, representantes de bancos de inversión, etc.) a los que se denomina *affiliated* o *dependent outside directors*, y aquellos otros consejeros externos que no lo

respecto señala GARRETA SUCH que en la actualidad, las grandes empresas invierten importantes porcentajes de sus capital, planifican la inversión, investigan mercados antes de introducirse en ellos por lo que administrar una empresa tomando esas decisiones, no es algo que se pueda realizar con facilidad por ello “la dirección precisará el auxilio de personas que deberán analizar, investigar, sopesar e informar de aquellos datos necesarios para la toma de la decisión... Es la intervención de estos individuos la que confiere una imagen real de lo que es la actual dirección de la sociedad anónima como consecuencia de la tecnología y la planificación moderna: el empresario como fuerza directora de la empresa queda sustituido por la dirección, el *management*”¹³³.

Por tanto resulta indispensable realizar esta diferenciación pues no es suficiente el simple hecho de que una persona tenga o haya tenido alguno de los cargos a los que alude el art. 6 de la LPT, para que se lo considere como responsable en los términos de la ley, además del cargo lo que resulta trascendente es la conducta observada por el administrador¹³⁴. En igual sentido no puede interpretarse que del ejercicio del cargo derive la responsabilidad pues el régimen de responsabilidad solidaria dispone que sólo los que administran o disponen de los fondos societarios son quienes se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad y a

mantienen, denominados *non-affiliated* o *independent outside directors*. Será este segundo tipo de consejeros externos el que, por sus especiales circunstancias y particularidades, centre la atención del debate sobre el gobierno societario en los EEUU como uno de los principales medios de controls de los directivos de las grandes sociedades y de defensa de los intereses de los accionistas”. (GUERRA MARTIN, Guillermo. *El gobierno de las sociedades cotizadas estadounidenses. Su influencia en el Movimiento de reforma del Derecho Europeo*. Thompson-Aranzadi, Navarra, España, 2003, p. 340-341).

¹³³ GARRETA SUCH, José María. *Op. Cit.*, p. 36.

¹³⁴ “May Erwin, Germán Guillermo”, CNACAF, Sala I, 17.5.74, DF XXIV-1077; “Gutierrez, Emilio”, CNACAF, Sala II, del 9.10.80, DF XXX-B-811.

estos, los que tienes estas cargas para con la sociedad, les alcanza la solidaridad¹³⁵.

La ausencia de distingo entre las funciones del director societario o externo de las funciones ejecutivas que desempeña el director ejecutivo o interno, que desempeña su labor conforme las propias facultades derivadas de su cargo o por el mandato otorgado por el directorio. El problema –afirma MATTA Y TREJO– no radica en liberar de responsabilidad al director societario o externo por sus concretas y propias omisiones de los deberes, sino en atribuir mayores responsabilidades a los directores ejecutivos o internos por sus comisiones u omisiones en el ejercicio de las funciones específicas de su cargo¹³⁶. Parecería que prevalece el criterio en el sentido de que quien acepta desempeñarse profesionalmente en el cargo de director, queda vinculado con la suerte de la empresa, ello en razón de que integra el órgano de la sociedad y si este sujeto tiene a su cargo el área tributaria de la empresa, será éste a quien se refiere el art. 8 de la LPT.

El directorio es un órgano de la sociedad y además es colegiado, por tanto se delibera para la toma de decisiones. Dentro de ese directorio se desempeñan los directores (internos y externos) cuya idoneidad esta dada por el dato de ser un buen hombre de negocios, es decir ambas clases de directores deben poseer ese *standard* y estas

¹³⁵ "Salvatierra, Mario R. y otro" CNACAF, Sala III 25/3/82, DF XXXII, 1114. "Monasterio Da Silva, Ernesto", fallo de la CSJN, del 2.10.70; CNACAF, sala I, del 8.6.70 y fallo del TFN del 5.8.66, todos registrados en DF T. XX, 413.

¹³⁶ MATTA Y TREJO, Guillermo E. *Op. Cit.* p. 82. Expresa el autor que ha sido errónea la solución dogmática de considera que el director societario o externo delega en un director ejecutivo o interno la gestión del día a día de la sociedad pero sin liberarse de la responsabilidad del control delegado. "No es razonable pensar que un director societario que no debe concurrir todos los días a la sociedad y al cual la ley no le asegura una retribución, puede controlar o puede imponérsele la obligación de controlar la tarea diaria del director ejecutivo o interno. Estos razonamientos ajenos a la realidad deben ser extirpados para siempre del derecho societario" (*Op cit.* p. 88).

personas serán el elemento subjetivo de ese órgano, la forma de actuación, el actuar en lugar de otro. “No resulta atinado sostener que el director societario o externo, no contratado específicamente para una labor permanente, pueda convertirse en controlador de las operaciones diarias de los directores internos que tienen un amplio acceso a los archivos sociales y autoridad suficiente respecto de sus empleados para lograr una estricta confidencia con relación a su gestión empresarial. Para poder exigir tal obligación de control deberíamos aceptar que el director externo debe cumplir su tarea en forma permanente, lo que no es razonable. Por tanto podemos afirmar que el directorio como órgano no administra, es más, no puede administrar aunque la ley le imponga ese deber, pues el mismo es de cumplimiento imposible. El Presidente del Directorio como tal tiene en nuestro ordenamiento la función de representar a la sociedad ante terceros. A ello podríamos agregar la de convocación que surge del art. 267 de la ley de sociedades y las que derivan de la misma como presidir y dirigir los debates en las reuniones, así como también confeccionar el acta de aquellos”¹³⁷.

Los administradores ya no son unos mandatarios vinculados entre sí a través de un contrato de sociedad, sino que son miembros de un órgano de la persona jurídica sociedad anónima la cual, más allá de su origen contractual, se transpersonaliza con la inscripción registral, momento a partir del cual nace a la vida jurídica con personalidad propia. Además, no son ya los socios quienes libremente configuran la posición jurídica del administrador sino que esta viene dada por

¹³⁷ MATTA Y TREJO, Guillermo E. *Op. cit.* p. 83. FARGOSI por su parte señala al respecto: “nos hallamos ante centros de atribución de funciones o de poderes constitutivos del ente, y cuyas pertinentes actuaciones son imputadas al mismo y que respecto de las personas que los integran, lo son como meros instrumentos de producción psicológica del hecho calificado que se imputa jurídicamente al ente que, por lo demás, excluye la aplicación de la teoría de la representación”. Cfr. FARGOSI, Horacio P. “El vínculo director-sociedad anónima”, LL 2001-A, 885.

mandato de la ley, la cual le fija competencias y deberes de diligencia en el ejercicio de esa actividad. Deriva como necesario el establecimiento de un régimen de responsabilidad del administrador pues, al deber actuar con diligencia en el ejercicio de sus funciones o competencias, al tener deberes consecuentes le pesará la responsabilidad de responder por los incumplimientos que él, personalmente en su gestión, pudiere ocasionar.

Señala ALONSO UREBA que en el ámbito de la autonomía de la dirección o administración se evidencia la progresiva independización de dicha dirección, es decir, el administrador societario propiciado, además, por la necesaria capacitación técnica que la gestión de los negocios en la actualidad demanda. No sólo se produce una acumulación de poder en la dirección sino que surge la necesidad de preservar una esfera de competencias como propias de los administradores dotándolos de cierta autonomía frente a las veleidades o cambios que se pudieran producir en los propietarios (socios) en aras de la defensa de la empresa misma de la que es titular la sociedad¹³⁸.

Existe, claro está, otra opinión doctrinaria que interpreta que los directores son funcionarios de la sociedad y están revestidos de la competencia originaria de la sociedad para administrar¹³⁹.

¹³⁸ ALONSO UREBA, Alberto. *Op. cit.* p. 650.

¹³⁹ FARGOSI, Horacio P. "El vínculo director-sociedad anónima", LL 2001-A, 883. El autor, señala "...parece oportuno, aún a riesgo de reiterar conceptos, insistir en algunas facetas vinculadas con la atribución de la naturaleza del órgano al directorio. Por ser tal, nos encontramos ante una consecuencia del fenómeno más complejo de la personalidad de las sociedades y así ante un centro de atribución de funciones o de poderes, constitutivo del ente, desde que sin él no podría existir ni actuar y de allí su necesidad, de este modo, el obrar del órgano es imputado al ente que es incapaz desde un punto de vista físico de materializar una decisión y las personas que lo integran actúan como meros instrumentos de producción psicológica del hecho calificado que se imputa jurídicamente al mismo, lo que lo diferencia del fenómeno de la representación que es cuando el agente que obra corresponde la

El director societario o externo, ante este reparto de tareas, examina los documentos contables o de gestión y toma decisiones con la información suministrada por los directores ejecutivos o internos (que insisto son quienes tienen a su cargo la gestión de la sociedad). Será, entonces, un documento muy importante para el director societario o externo el dictamen del auditor quien, por su profesionalismo, conocimiento técnico de la contabilidad, por su investidura y prestigio (muchas veces cimentado por tratarse de auditores internacionales que ejercen su labor en todo el Mundo) aporta un dato de confianza sobre la decisión de aprobación que tomará el director societario o externo. Por todos estos datos, dicho director no está en condiciones de practicar él, personalmente, una auditoria y menos afrontarla económicamente en forma personal. Imaginemos la situación de un director de asiento (societario o externo) frente a la información contable preparada y fiscalizada por un estudio contable de raigambre internacional ¿puede creerse, acaso, que esta persona física está en condiciones de controvertir, cuestionar o modificar el trabajo realizado con el profesionalismo típico de tales empresas de auditoría?

Siendo una función de vigilancia, la del director societario o externo, no podría sobre estos caer el peso de la responsabilidad tributaria. Dicha responsabilidad primordialmente se vincula al director ejecutivo o interno pues sólo sobre este –quien tiene el manejo del día a día de la sociedad- puede recaer tal responsabilidad

imputación, no sólo sicológica sino jurídica, del acto y el ente es punto de referencia de las consecuencias jurídicas del mismo y se apropia sólo de las consecuencias (esto debe ser tenido en cuenta, también, a los fines de aprehender el alcance del art. 58 de la ley). De resultas de ellos, la ley no puede referirse a la responsabilidad del órgano directorio como tal, desde que entonces lo es de la propia persona jurídica, porque al ser elemento estructural de ella no tiene independencia por ello, la responsabilidad es de los integrantes del órgano y no del órgano en sí”. Cfr. FARGOSI, Horacio P. “Anotaciones preliminares sobre la responsabilidad civil de los directores de sociedades anónimas en la ley 19.550”. LL, 147, 1332.

solidaria, sólo a ésta clase de directores se le puede atribuir subjetivamente el reproche.

Si se pretendiera extender la responsabilidad solidaria sobre el director societario o externo, debido a que este no tiene el control de la gestión de la sociedad, solo se le podría endilgar dicha responsabilidad por el ejercicio de un cargo, lo cual es contradictorio con el criterio subjetivo de responsabilidad, que surge del mismo art. 8 inc. a) y que fuera pacíficamente admitido por la jurisprudencia.

Estas consideraciones en muchos casos de nuestra realidad societaria es de compleja precisión, toda vez que cuando nos enfrentamos a una pequeña o mediana empresa donde el componente familiar prima, la figura del director o gerente se identifican en la misma persona, es decir la divisoria de aguas entre las clases de directores a los que se aludió no se puede realizar.

3.1. Las funciones del directorio

La legislación societaria argentina guarda silencio sobre cuáles son las funciones del directorio. Cuando el directorio le atribuye funciones ejecutivas a un director en ello subyace una contratación, una verdadera locación de servicios por el *opus* que aquel ejecutivo brindará a la sociedad. En el marco de esa relación contractual, el directorio individualizará –aunque con amplitud- las funciones específicas de dicho director ejecutivo e implica una obligación de concurrencia diaria, la gestión diaria de la sociedad por lo cual percibe una remuneración pues se trata del trabajo profesional de dicho individuo.

La figura de los directores ejecutivos evidencia que el centro de poder en la sociedad anónima se ha trasladado, en una primera etapa, del órgano que representa la propiedad de la sociedad, que es la asamblea a de accionistas, hacia el directorio, y en una segunda etapa

se desplazó del directorio a los ejecutivos o funcionarios internos pues éstos tienen el conocimiento concreto –por su inmediatez a la problemática diaria de la empresa- del desarrollo, vida y todo lo que acontece con ésta, conocimiento que se agudiza en torno a lo que hace a sus áreas específicas a su cargo.

Ese traspaso de poder en la química interna de la sociedad, ha generado problemas de magnitud y que deben ser resueltos. Estos fundamentalmente radican en la existencia de directorios sobrepoblados; en un marcado peso en el ejercicio de la presidencia; la borrosa segmentación por áreas del control del órgano de administración; la falta de información adecuada en poder de los directores por diversas razones y la falta de profesionalismo o interés.

140

Aún cuando no se encuentren especificadas las funciones del director societario o externo, el directorio actúa en forma colegiada por lo que las funciones del directorio no son las funciones del director, de manera que cuando se impute la responsabilidad no podría hacerse al directorio, ni al director societario o externo sino al director ejecutivo o interno. Ello sin perjuicio de que el art. 255 de la ley N° 19.550 dispone que la administración de la anónima está a cargo de un directorio, pero esta norma, como podemos apreciar, merece precisiones.

La función primordial del directorio, en su carácter de órgano colegiado, radica en controlar la administración supervisando la gestión de la sociedad. Dentro de estas funciones de supervisión del directorio se destacan entre otras: 1) la consideración y aprobación del plan estratégico de la empresa elaborado por la máxima autoridad ejecutiva de la sociedad, es decir, su presidente o gerente general (en caso de que el presidente no se encuentre al frente de los funcionarios ejecutivos); 2) la evaluación y seguimiento del *cash flow* necesario

¹⁴⁰ MATTA Y TREJO, Guillermo E. *Op. cit.*, p. 89.

para el cumplimiento de ese plan estratégico; 3) la evaluación y seguimiento del presupuesto proponiendo soluciones o exigiéndolas al máximo ejecutivo; 4) la contratación de los directores ejecutivos o internos, y si en este caso la designación recae sobre un director societario o externo, este último debería abstenerse de deliberar y formar quórum; 5) la contratación de los auditores externos (agrega MATTA Y TREJO que en esta elección también deberán abstenerse de votar e incluso de estar presentes en las negociaciones previas los directores ejecutivos o internos, ya que los estados contables que éstos elaborarán, serán revisados por el futuro auditor designado, de manera de garantizar la independencia de criterios) y 6) la aprobación de los estados contables anuales y los intermedios si los hubiera, que son confeccionados por los directores ejecutivos o internos¹⁴¹.

Considerando, entonces, el distingo de las facultades del directorio, del director societario o externo y del director ejecutivo o interno, surge claramente que el directorio no practica el balance sino que lo recibe y gira a la asamblea de accionistas. Ese balance lo realizan los directores ejecutivos o internos, que son quienes tienen el control, conocimiento y gestión de la sociedad. Asimismo, esta labor es complementada por el auxilio de los auditores externos fiscalizando la labor realizada por aquellos directores ejecutivos o internos.

3.2. Las funciones del director societario o externo y las del director ejecutivo o interno. Efectos

El director societario o externo en muchas ocasiones desempeña un rol meramente “protocolar”, de imagen de la empresa o

¹⁴¹ MATTA Y TREJO, Guillermo E. *Op. Cit.* p. 90.

de confianza¹⁴², por las características particulares del mismo, pero el directorio no le asigna funciones ejecutivas.

Para éstas se encuentra el director ejecutivo o interno. Ese director ejecutivo debe tener condiciones personales específicas para desempeñar el cargo que, como señala AGUINIS¹⁴³ en la actualidad, se

¹⁴² AGUINIS, Ana M. M. de “Reflexiones sobre la retribución que corresponde a cada director” RDCO, Depalma, N° Año 1981, p. 494 y 495, recuerda, respecto de la practica norteamericana, que “hasta el siglo XIX, los directores de empresas eran accionistas poderosos, había una confusión entre los intereses del accionista mayoritario y el interés social, de tal manera que los dividendos percibidos se consideraban suficiente retribución y la labora directiva era un apéndice del carácter de accionista. También el cargo confería prestigio social y comercial. En el siglo XX surge una clase profesional dirigente y se ha hecho de practica otorgar compensaciones razonables. Se generalizan las retribuciones en función de la expansión de los negocios, dejando de lado los montos fijos. Los directores están sujetos a responsabilidades y obligaciones muy severas, y ya no es frecuente que sean accionistas fuertes de la corporación. Ello abona por una retribución razonable, que es normalmente el resultado de un acuerdo previo con cada candidato y esta basada en los servicios que se prestara a la corporación. Los estatutos modernos dejan a cargo de la corporación por asamblea, la tarea de fijar la compensación a sus dirigentes con un pequeño margen de decisión a cargo del propio cuerpo “*the board of directos*”, sujeto luego a ratificación de los accionistas “.

¹⁴³ AGUINIS, Ana M. M. de *Op. Cit.*, p. 496 Agrega: “La elección de directores técnicos es un aspecto cada vez más determinante en las grandes sociedades anónimas. En ellas la titularidad del capital tiende a disociarse de la conducción empresarial. La ley argentina 19.550 eliminó el requisito de accionista del director, habida cuenta que la capacidad técnica no depende de la titularidad del capital... La sociedad anónima es el tipo jurídico que por su magnitud y desarrollo requiere con más insistencia de terceros no socios para conducir eficientemente sus negocios. Esa novedad de suprimir la exigencia del director accionista, significa la procedencia de que los directores sean electos en atención a sus calidades técnicas. Para ello resulta conveniente, apto e incluso necesario, evaluar en cada caso: la tarea a realizar, por un lado, y las calidades personales, por el otro. En el primer aspecto se ha de tener en cuenta el tiempo que se requerirá en la función y el tipo de labor a desempeñar, su carácter más o menos técnico o especializado. La asistencia a reuniones o dieta de asistencia es sólo un dato a consignar en la evaluación de la dimensión o envergadura de la tarea. En el segundo aspecto compete analizar las

ha desarticulado la clásica relación: el titular del capital es el titular de la conducción de la sociedad. Ahora el director es un ejecutivo, interno, es un funcionario técnico con especiales cualidades, con dedicación completa a las actividades de la sociedad, con conocimientos especializados sobre la tarea a su cargo (esto resulta importantísimo al momento de evaluar la responsabilidad tributaria de los directores), con un compromiso de asistencia a las reuniones de directorio, con reputación profesional, habilidad para su trabajo, seguramente con antecedentes profesionales en igual actividad (experiencia), un profesional de las ciencias económicas.

Pero como sujeto miembro de un órgano colegiado, el director societario o externo tiene una serie de deberes y obligaciones cuya omisión le puede generar responsabilidades. Entre estas obligaciones se destacan: 1) debe solicitar la información de gestión necesaria para tener un conocimiento del desarrollo de la sociedad, y debe solicitarlo

condiciones personales del director, sus habilidades, reputación profesional y el valor de estos servicios en el mercado en general. El director propuesto puede ser un profesional con reconocidos antecedentes laborales que se suman a la responsabilidad específica de su profesión o agremiación (v. gr. un contador público sujeto al control del consejo profesional respectivo). De ordinario será una tarea especializada, que requiere idoneidad profesional, y el valor de éstos servicios técnicos en las más variadas ramas puede consultárselos en publicaciones periodísticas. Luego hay que ponderar las calidades o calificaciones de cada persona”. Cfr. *op. cit.* p. 496. Señala VITOLO que en la actualidad, por la complejidad del fenómeno de la empresa que demanda una creciente especialización y la diferenciación de funciones “es indudable que la conducción profesional – gerencia profesional si se quiere- es una imposición de los tiempos modernos. Existen cada vez más profesionales especializados en la conducción y administración de empresas y la moviliad horizontal en las gerencias de empresas del mismo ramo o actividad es un fenómeno frecuente en nuestros días”. VITOLO, Daniel Roque. “Corporate Governance en la nueva dinámica societaria a partir de la Sarbanes Oxley Act de los EEUU. Difusión y reflexiones”. Ponencia presentada ante el “Segundo Congreso Argentino Español de Derecho Mercantil: Las sociedades comerciales, los administradores y los socios”, celebrado en Iguazú, Misiones, Argentina los días 12 y 13 de Junio de 2003, p. 15.

de manera periódica y con la nota de actualización de toda información que se deprecia con el tiempo merece; 2) debe exigir la realización de un plan estratégico al presidente o gerente general y la asignación de recursos para su realización, todo lo cual debe ser evaluado y aprobado por el directorio; 3) debe solicitar información y tener conocimiento de las remuneraciones y funciones atribuidas a los directores ejecutivos o internos a fin de contar con la información necesaria para saber quién está al frente de cada sector de actividades de la empresa; 4) debe requerir la información de los estados contables que elaboran los directores ejecutivos o internos como también la que practican los auditores; 5) debe pedir la asistencia de consultores externos –con cargo a la cuenta de la sociedad- en aquellos casos de temas dudosos, complejos u oscuros y 6) debe pedir explicaciones a los asesores externos y a los directores ejecutivos o internos sobre el desenvolvimiento del negocio.

La conducta imputable al administrador puede ser por: a) no realizar todos los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributaria; b) consentir el incumplimiento de la obligación tributaria por que de ellos depende (culpa in vigilando), c) adopción de acuerdos que hagan posibles las infracciones, d) ausencia de presentación de declaraciones juradas; e) ausencia de llevar contabilidad o anomalías en la misma; f) presentación de declaraciones falsas, inexactas o incompletas; g) discrepancias con la Administración fiscal sin que se fundamenten en una diferencia de criterio razonable¹⁴⁴.

Puede apreciarse que los directores societarios o externos cuentan con un importante abanico de información que hace, también, a sus obligaciones como tal. Por ello surge el interrogante en el sentido de si éstos directores pueden ser responsabilizados en forma

¹⁴⁴ CARBAJO VASCO, D. *Op. cit.*, p. 74.

personal y solidaria por las anomalías tributarias en que incurra la sociedad.

Ahora bien, sobre un director que tiene estas características no puede recaer la responsabilidad solidaria por deudas tributarias de la sociedad. Sin dejar de considerar que el art. 8 inc. a) de la LPT no formula distingo alguno sobre la naturaleza de los administradores de sociedades –sean estos directores societarios o ejecutivos- por imperio del principio subjetivo de responsabilidad contenido en la propia norma y pacíficamente seguido por la jurisprudencia, sólo será responsable solidario aquel director sobre quien recaía la obligación de cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad y ello, usualmente, no pesa sobre el director societario sino sobre el ejecutivo.

Otra cuestión es la prueba acerca de sobre quién recae el manejo de los fondos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, es decir, sobre quien recae la figura del “actuar en lugar de otro”, lo cual en la práctica puede generar grandes dificultades para precisarlo¹⁴⁵. Por ello siempre es importante, desde la faz de un

¹⁴⁵ MATTÁ Y TREJO, Guillermo E. *Op. cit.* p. 91, afirma que las actuaciones de estos directores societarios se fundamenta en la “documentación elaborada por terceros es decir por funcionarios o directores ejecutivos de la compañía. Así, y como no puede serlo de otra forma, los directores descansan en la buena fe de sus funcionarios operativos, ello ante la imposibilidad material de auditar por sí, o bien de revisar la voluminosa documentación social, para comprobar su autenticidad. No podemos transformar al director societario en un investigador de tiempo completo. Los estados contables que elaboran los funcionarios internos, son revisados por una auditoría externa que debe ser independiente en todo el sentido de la palabra de quienes confeccionaron tales estados contables. Estos auditores deben emitir su dictamen respecto de los estados contables antes de las reuniones de directorio que los considerará y más aún deberían existir reuniones previas y separadas en las cuales los directores societarios; que no cumplen funciones ejecutivas, pudieran realizar a los auditores todas las preguntas del caso sin la presencia de funcionarios. A ello sumaría, el deber de los auditores de informar respecto de la aplicación de cualquier criterio contable que aún siendo permitido pudiera ser considerado como riesgoso, no suficientemente prudente o bien que su exposición pueda llevar a

abogado pronosticador del derecho, individualizar claramente quien está a cargo del cumplimiento del plano impositivo de la sociedad, a efectos de preconstituir pruebas a futuro.

Si las declaraciones juradas de la empresa son preparadas por los funcionarios internos o directores ejecutivos, ellos elaboran y deciden sobre los criterios tributarios a adoptar, ellos interpretan la ley tributaria, ellos someten a la revisión de los auditores y posterior consideración del directorio –aunque dicho directorio este conformado por directores societarios o externos- estos últimos no tienen el mismo interés que a los directores ejecutivos, razón por la nunca podría atribuirse dolo, culpa o negligencia al director externo o societario.

4. APORTES DE LA REGLA DE JUICIO EMPRESARIAL *-BUSINESS JUDGMENT RULE-* PARA EL ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR

El art. 93, 1º AktG de la ley alemana, señala FLEISCHER, establece que los miembros de la dirección de la sociedad deben aplicar, en la gestión de la sociedad, “*el cuidado de un empresario ordenado y concienzudo*” y es la jurisprudencia –y la doctrina- la encargada de precisar estas obligaciones de conductas incorporadas en cláusulas de carácter general para que se hagan operativas en la aplicación de los casos concretos. Como resultado de esto, en los últimos tiempos se ha logrado una serie de avances sistemáticos: “con el deber de cuidado (*duty of care*) y con el deber de fidelidad (*duty of loyalty*) se han perfilado dos sólidas columnas en punto al comportamiento de los administradores, de cuya violación se deducirán serias consecuencias de responsabilidad. No menos importante resulta, por lo demás, la elaboración de límites internos y

generar confusión al interprete respecto a la verdadera situación patrimonial de la sociedad”.

externos a la responsabilidad de los administradores. Al respecto encontramos un apoyo dogmático en la figura del arbitrio de los administradores –*geschäftsführerermessen*), que proviene originariamente del derecho de sociedades norteamericano”¹⁴⁶. Se pregunta FLEISCHER si existe alguna necesidad de liberar de responsabilidad, en algunos casos, a los administradores de sociedades. Encuentra pistas para esta respuesta en la Economía del Derecho.

El deber de los administradores de gestionar la empresa con cuidado y diligencia surge del derecho societario norteamericano en el siglo XIX. El concepto, desde entonces, ha ido evolucionando a la luz de la interpretación de la jurisprudencia siendo hoy sus datos configurativos a) la actuación de buena fe, b) la actuación con la diligencia que normalmente tendría una persona prudente en esa posición y en idénticas circunstancias y c) actuación conforme lo que razonablemente crea que es para los intereses de la sociedad. Dice GUERRA MARTÍN¹⁴⁷ que la finalidad de esto no es imponer unos

¹⁴⁶ FLEISCHER, Holger. “La “business judgment rule” a la luz de la comparación jurídica y de la economía del Derecho”, *Revista de Derecho Mercantil*, octubre-diciembre 2002, Madrid, p. 1728.

¹⁴⁷ GUERRA MARTÍN, Guillermo. *El gobierno de las sociedades cotizadas estadounidenses. Su influencia en el Movimiento de reforma del Derecho Europeo*. Thompson-Aranzadi, Navarra, 2003, p. 424. Señala el autor que, cuando se dice que el administrador debe desempeñarse de buena fe, con ello se establece una exigencia de carácter subjetivo y significa que deben ejercer sus competencias de un modo honesto, dentro de los límites de la legalidad y buscando el interés social y no el interés propio. Cuando se dice que el administrador debe actuar con la diligencia que normalmente tendría una persona prudente, significa que el administrador debe ejercer sus funciones con sentido común, con la suficiente información al momento de tomar la decisión. Cuando se dice que “en similares circunstancias” se alude a que la valoración de la conducta del administrador debe hacerse considerando la información con la que contaba al adoptar la decisión, sin considerar aquellos datos que son obtenidos al realizar una visión retrospectiva –o sea, cuando ya se cometieron los actos- pues el contenido del deber y grado de diligencia exigido variará dependiendo de diversos factores (dimensión de la empresa, sus actividades,

deberes concretos al administrador, sino establecer un modelo de conducta general y objetiva que sirva para delimitar la diligencia con la que deben desempeñar sus funciones en virtud de las circunstancias particulares en cada caso.

Desde una perspectiva económica, las normas sobre responsabilidad tienen una función orientadora de la conducta de los sujetos: deben inducir a la dirección de la sociedad a observar con la mayor exactitud los deberes de cuidado impuestos por la ley. Esta función es de carácter preventivo y, en el derecho de sociedades por acciones juega un papel esencial, cual es el de que el legislador de respuesta a la separación entre propiedad y gestión, escisión que identificaran originalmente BERLE y MEANS¹⁴⁸.

Pero aquella orientación que persigue las normas sobre responsabilidad, que implica extremar cuidados en la gestión, no puede llevar a conclusiones adversas, es decir, que los administradores teman tomar decisiones por los efectos que ellos les podría generar. El sólo considerar la textura abierta de algunas normas tributarias –que motiva prédicas en torno a la necesidad de conferir mayor certeza y seguridad jurídica a la norma tributaria- claramente nos indican que esos temores existen.

Por esto señala FLEISCHER que “una aversión al riesgo de tal entidad conduce, por un lado, a efectos negativos en la asignación de los bienes para el conjunto de la Economía y, por otro, no beneficia al interés de los accionistas: éstos, considerando la posibilidad de

complejidad de los negocios, la urgencia con que se han debido tomar las decisiones, etc.). Finalmente, cuando se indica que el administrador debe actuar “en el modo en el que razonablemente crea que se persiguen de mejor manera los intereses de la sociedad”, ello significa que en su actuación deberán perseguir la creación o maximización de valor para los accionistas. Cfr. GUERRA MARTIN, Guillermo. *Op. cit.* ps. 424/426.

¹⁴⁸ BERLE, Adolf y MEANS, Gardiner. *The Modern Corporation and Private Property*. Macmillan, New York, 1932.

elevados beneficios, asumen que la dirección afronte riesgos razonables o incluso los esperan...Por ello, un legislador prudente cuidará de que los administradores puedan “respirar” bajo su responsabilidad y no pierdan la necesaria tendencia a la innovación ni la disponibilidad para el riesgo”¹⁴⁹

Otro factor a considerar radica en que la administración profesional, especializada caracteriza al *Management* de una sociedad y sus decisiones siempre importan asumir una decisión de riesgo, acentuadas muchas veces por la presión del tiempo. Y esto es muy común en las decisiones de criterios tributarios a adoptar. Fundamentalmente el Juzgador debería tenerlo en especial consideración pues, “a las múltiples dificultades para adoptar las decisiones se une su percepción distorsionada por los jueces en el posterior proceso indemnizatorio, y ello, simultáneamente, en tres direcciones: en primer lugar, los jueces no son gestores, no disponen por regla general, del saber necesario, teórico y práctico, en materia de gestión empresarial y, por tal razón, han de ser ilustrados por expertos. En segundo lugar, la reconstrucción posterior del ámbito de decisión reviste considerables dificultades a causa de la abundancia de variables, pero incluso donde tal cosa fuere posible, esperan ulteriores dificultades: las teorías modernas sobre inversión y las técnicas de gestión del capital tienen perfiles tan borrosos que todo criterio de experto sobre decisiones de inversión se mueve en límites muy estrechos. En tercer lugar, cuando los tribunales juzgan las decisiones del *Management*, se ven afectados por el conocimiento de los hechos sucedido en el ínterin... Los jueces sólo deben interferirse en las decisiones empresariales con mucha cautela, por lo que harán bien en no asumir el papel de grandes empresarios”¹⁵⁰.

¹⁴⁹ FLEISCHER, Holger. *Op. cit.*, p. 1730.

¹⁵⁰ FLEISCHER, Holger. *Op. cit.*, p. 1732 y 1733.

Estas consideraciones sobre la especialización en la administración empresarial es una fórmula válida en todos los países con sistemas de economía de mercado. Por ello abundan, en los diversos ordenamientos jurídicos, soluciones similares es decir, el reconocimiento de un ámbito autorizado de decisión empresarial para el que se ha acuñado, siguiendo el modelo americano, el concepto de *Business Judgment Rule* o reglas de juicio empresarial.¹⁵¹ Se puede observar, así, un “transplante legal” si bien es todavía escasa la investigación sobre las condiciones teóricas de tales transplantes jurídicos.

La *Business Judgment Rule* o reglas de juicio empresarial opera en dos niveles diferentes, por un lado, protege a los administradores de un régimen de responsabilidad personal por los daños que pudiera ocasionar su decisión, y por otro, evita que las decisiones empresariales que se tomaron se revisen, posteriormente por los tribunales contando para ello con una visión retrospectiva de la situación. Justifican esta visión porque permite la incorporación de personas cualificadas en la dirección de la empresa, elimina el posible temor de los administradores a un régimen de responsabilidad personal, lo que se traduce en una mayor innovación en la toma de ciertos riesgos empresarios que puedan resultar de interés para el futuro de la sociedad; favorece la distribución de la competencia en la estructura

¹⁵¹ El origen del *Business Judgment Rule* se encuentra en EEUU, como principio en la jurisprudencia americana aparece en 1829 rigiendo en la actualidad en varios Estados entre los que se destacan Nueva York, California y Delaware. Su formulación más precisa se encuentra en los *Principles of Corporate Governance*, editados por el *American Law Institute* cuyo punto 4.01 c) señala que “a director or officer who makes a business judgment in good faith fulfills the duty under this Section (i.e.: duty of care) if the director or officer: (1) is not interested in the subject of the business judgment (2) is informed with respect to the subject of the business judgment to the extent the director or officer reasonably believes to be appropriate under the circumstances; and (3) rationally believes that the business judgment is in the best interests of the corporation”. Cfr. FLEISCHER, Holger. *Op. cit.*, p. 1734.

de la sociedad y, finalmente, “la inexperiencia de los jueces en materia empresarial hace que éstos no se encuentren tan cualificados como los administradores para realizar un juicio de oportunidad sobre los asuntos societarios”¹⁵².

Resulta, entonces, indispensable encontrar un equilibrio entre los intereses de la administración de la sociedad y la normas sobre responsabilidad de manera que en la sociedad no se produzca la parálisis de la administración por el temor a las consecuencias de la responsabilidad tributaria. La mayoría de las veces, dice CARBAJO VASCO, los administradores societarios se plantean los riesgos y perjuicios inherentes a la aceptación este cargo¹⁵³. En tal sentido debe

¹⁵² GUERRA MARTIN, Guillermo. *Op. cit.*, p. 437. Señala el autor que “La *business judgment rule* es un principio del *Common Law* que ha sido desarrollado por los tribunales de forma paralela al deber de diligencia. En palabras del Tribunal Supremo de Delaware en el caso *Aronson v. Lewis* (Delaware 1984), se trata de “una presunción de que, al tom. una decisión empresarial, los administradores actuaron con la suficiente información, de buena fe y considerando honestamente que la decisión tomada era beneficiosa para los intereses de la sociedad”. En términos similares, el tribunal del caso *Gries Sports Enterprises, Inc. v. Cleveland Browns Football Co.* (Ohio 1986) la definió como “una presunción “*iuris tantum*” de que los administradores de la sociedad están mejor preparados, que los tribunales para tomar decisiones empresariales y de que actuaron sin buscar el beneficio personal, con un grado de diligencia razonable de buena fe”. Como se ha destacado, esta regla es un corolario de la función asignada por los textos legales a los administradores de dirigir la sociedad y del amplio margen de discreción que éstos tienen en el ejercicio de sus competencias. El riesgo que, en mayor o menor grado, es inherente a la administración y dirección de una sociedad por la imposibilidad de prever las consecuencias de las decisiones empresariales, hace que incluso una conducta diligente pueda, en ocasiones, generar daños al patrimonio de la sociedad. Al adoptar cada decisión, el administrador debe realizar un juicio sobre la oportunidad de la misma y el riesgo que comporta, en base a la información de que disponga y a las distintas circunstancias que concurran en el supuesto concreto. La función de la *business judgment rule* es impedir que, en la valoración posterior de esa decisión, el juicio de oportunidad que ha realizado el administrador sea sustituido por el juicio de oportunidad del juez que revise la misma con el fin de determinar si aquella supone una infracción al deber de diligencia”.

¹⁵³ CARBAJO VASCO, D. *Op. cit.*, p. 62.

encontrarse –y esta será tarea de los jueces- un límite entre las simples decisiones erróneas, lo cual puede ser frecuente en materia tributaria, respecto de las notorias violaciones de sus obligaciones como administrador prudente y sensato.

A tal efecto, en materia societaria se han elaborado las pautas concentradas en el *Business Judgment Rule* que implica encontrar ***presupuestos de aplicación*** que permitan al juez llamado a decidir una cuestión de responsabilidad tributaria del administrador societario, formarse la convicción en el sentido de que el administrador societario, al tomar sus decisiones, se ha equivocado pero su conducta no fue intencional, lo cual es esencial en materia tributaria pues rige el principio de subjetividad en el obrar como condición de culpabilidad del administrador. También implica encontrar ***causales de exclusión*** en tanto si estas existen, la conducta del administrador societario evidencia una intencionalidad merecedora de su responsabilidad solidaria.

Respecto de la posición jurídica del administrador, señala GUERRA MARTÍN, que hay dos medios de control de la actuación de aquellos. En primer lugar, los deberes fiduciarios de diligencia y lealtad, en cuanto deberes impuestos de forma directa a los administradores que establecen un modelo estándar de conducta sobre el modo en que deben desempeñarse los administradores en relación a las funciones que se le han encomendado. En segundo lugar, los deberes de información que, aunque impuestos a la sociedad pues es ésta el sujeto pasivo de la obligación, son ejecutados por la administración por ser ésta el órgano competente para ello y tienen como finalidad ofrecer a los accionistas ciertos elementos de juicio sobre la sociedad que revelan la forma en que dicha sociedad está siendo administrada¹⁵⁴.

¹⁵⁴ GUERRA MARTÍN, Guillermo. *Op. cit.*, p. 339.

Dentro de los presupuestos de aplicación se encuentran el deber de cuidado y el deber de fidelidad los que, aún cuando tienen por propósito específico el análisis de la actuación general del administrador societario, también sirven para extraer datos relevantes al momento de juzgar el comportamiento de dicho administrador societario en punto a las cuestiones tributarias.

4.1. Deberes de cuidado

En la administración de una sociedad existen modelos de conducta que debe observarse en el desempeño del cargo, con efectos tributarios concretos. Desde ya que variarán según las circunstancias en cada caso concreto, pero existen una pautas mínimas a considerar como el deber de vigilar la gestión y marcha de la sociedad, el deber de investigar, es decir, controlar la autenticidad y suficiencia de la información y el deber de informarse al momento de la toma de las decisiones. Estas pautas, dirigidas originalmente al control del manejo general de la sociedad, pueden extrapolarse a la materia tributaria para analizar la conducta del administrador societario.

i) *Deber de vigilancia del curso de la sociedad*. El principal deber del administrador societario es controlar la marcha de la sociedad, y con la complejidad de las sociedades modernas este deber se extiende al deber de supervisar la labor de todos los directivos¹⁵⁵.

¹⁵⁵ GUERRA MARTIN, Guillermo. *Op. cit.*, p. 429, señala que “en palabras del caso Francis v. United Jersey Bank (Nueva Jersey, 1981), el deber de vigilancia consiste en una obligación continua de los administradores de estar informados con carácter general sobre las políticas y asuntos societarios, a través de una supervisión y control de los mismos. Para ello no es necesario una inspección detallada de las actividades diarias de gestión, sino que establezcan y revisen periódicamente la eficacia de los medios o procedimientos a través de los cuales la información llega al consejo, con el fin de garantizar a sus miembros un conocimiento fidedigno sobre la situación de la sociedad. Ello supone que el grado de diligencia exigible a los administradores en este sentido no reside tanto en la necesidad de llevar a cabo un

En materia de responsabilidad tributaria, nuestra ley es lo suficientemente clara para concluir en que sólo el administrador societario encargado del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad es, en caso de incumplimiento por parte de la sociedad, el responsable personal y solidario, en tanto esa conducta disvaliosa pueda atribuirse a ese director en particular. Otro director, por más que deba ejercer la vigilancia del curso de la gestión de la sociedad, en punto a la responsabilidad societaria no será responsable, excepto que pueda comprobarse su participación directa en la decisión que ocasionó el incumplimiento tributario, actuando así en grado de culpa o dolo.

También el deber de vigilancia se encuentra normado en la LPT, como ya se ha indicado se trata de una responsabilidad objetiva, en el art. 9 a través del cual se responsabiliza al administrador societario “...por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.”

ii) **Deber de investigar.** Este deber se traduce en la obligación del director de procurarse los medios y procedimientos suficientes para asegurarse que su obligación de vigilancia ha sido correcta. En otros términos, debe asegurarse la veracidad de la información recibida que definió su conducta ulterior.

Dice GUERRA MARTÍN¹⁵⁶ que “a diferencia del deber de vigilancia, el deber de investigar no supone una obligación de carácter permanente para los administradores sino que la misma surge únicamente en aquellos supuestos en los que las circunstancias así lo determinen”. Un caso interesante, en este punto, aparece cuando una empresa es adquirida por otra en la que se decide el nombramiento de

control directo de la actividad de gestión de los directivos, que, por otro lado, resultaría de difícil puesta en práctica, sino en establecer los medios necesarios e idóneos para que la información relevante relativa a la sociedad llegue a la totalidad de los miembros del consejo”.

¹⁵⁶ GUERRA MARTÍN, Guillermo. *Op. cit.*, p. 432.

un nuevo director con funciones específicas destinadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad adquirida. Esa sociedad adquirida había adoptado decisiones tributarias cuestionables en el pasado. El nuevo director al asumir e investigar el estado tributario de la sociedad, toma conocimiento de las anomalías fiscales cometidas en los periodos fiscales pasados y no prescriptos. Ese nuevo director, es responsable solidario?

iii) *Información suficiente para adoptar las decisiones*: En muchas ocasiones, las decisiones tributarias de una empresa requieren asesoramiento externo especializado. Cada vez con mayor frecuencia es indispensable la opinión del especialista en la materia. A través de la información, la administración toma la decisión. Este deber de informarse facilita la toma de decisión pues, teniendo en cuenta las circunstancias concretas en esa instancia de la vida de la sociedad, se puede concluir que la decisión ha sido razonable. Y si esa decisión ha generado consecuencias tributarias, el juez al valorar la conducta del administrador societario podrá crearse un cuadro de situación para evaluar si ha actuado con dolo, culpa o negligencia o con error excusable.

Así, el administrador societario no sería responsable si su decisión empresarial se adopta sobre la base de una información suficiente, se prueba así que no ha sido imprudente por el contrario ha meritado oportuna y cuidadosamente la decisión sobre la base de la información recabada a tal fin. Se pone el acento no en la corrección del contenido, sino el cuidado a la hora de preparar la decisión lo que permite liberarlo de su responsabilidad por ausencia del elemento subjetivo de responsabilidad.

4.2. Deberes de fidelidad

El deber de fidelidad conceptualmente surge, en EEUU, con fundamento en que a los administradores se los caracteriza como fiduciarios por lo que tienen el deber de cumplir sus responsabilidades con fidelidad a la sociedad. En consecuencia estos deberes remarcan los potenciales conflictos que pueden suscitarse entre el interés de la sociedad y el del propio administrador. Entre estos deberes pueden identificarse la obligación de neutralizar el conflicto de interés y la actuación de buena fe.

i) ***Ausencia de conflicto de intereses***: el administrador debe ser imparcial e independiente al momento de tomar la decisión empresarial con posibles efectos tributarios. Este dato se encuentra ausente cuando su actuación no se oriente exclusivamente en el interés de la empresa sino que está dirigida a satisfacer intereses propios o de terceros influyentes. El administrador de la sociedad no tuvo en cuenta el interés de la empresa sino otros, lo que permite concluir –en ese caso- en un comportamiento intencional merecedor del reproche.

ii) ***Actuación de buena fe***: los administradores que actúan de buena fe no se los puede considerar responsables tributarios. De faltar tal circunstancia, porque quien actúe no crea en la corrección de su decisión, no merecerá protección alguna. La buena fe actúa como un límite al arbitrio de los administradores. Las acciones dolosas de los órganos de dirección, que no alcanzan el standard mínimo de contenido, son fácilmente reconocibles por los tribunales en la mayoría de los casos.

Dentro de las causas de exclusión se enumeran:

Infracciones del deber de fidelidad: la libertad de decisión del administrador cede ante el deber de fidelidad de los órganos. Un ejemplo notorio radica en la utilización de oportunidades de negocio de la sociedad para fines propios, la utilización de provecho propio de

la información económica sensible. Las dificultades que existen para individualizar la violación al deber de fidelidad del administrador – cuya conducta perjudica al accionista y, subsecuentemente al fisco cuando de cuestiones tributarias se trata- reclama la concurrencia de estrictos patrones de conducta a través de la legislación y de la jurisprudencia.

Infracciones legales: es evidente que el administrador es responsable cuando comete infracciones a las normas. El poder de dirección de los administradores encuentra límite en el cumplimiento de las normas. Asimismo, desde una perspectiva de la Economía del Derecho, en tanto la ley contiene normas suficientemente concretas e imperativas, que no dejan al administrador ningún margen de arbitrio, esa conducta es susceptible de enjuiciamiento y castigo.

Derroche del patrimonio social: es lo opuesto a la exigencia de buena fe. El administrador que reduce, con su conducta, el patrimonio social sin que de ello se traduzca en una ventaja palpable para la sociedad, traspasa los límites del arbitrio empresarial.

Estas pautas demuestran que en la figura del arbitrio –libre elección de las decisiones- del administrador coincide la racionalidad jurídico-económica que implica que son estas pautas a considerar cuando se juzga la conducta del administrador y sirven, también, al momento de evaluar la responsabilidad personal y solidaria prevista por la ley argentina en donde la subjetividad en el obrar adquiere una relevancia singular. Son, en definitiva, herramientas que nos otorga el Derecho comparado, el avance de los estudios en materia corporativa de otros ordenamientos que han resuelto los mismos problemas que pueden servirnos como parámetro orientador de la actuación del administrador societario.

5. SÍNTESIS

a) En doctrina se ha producido un amplio debate sobre la naturaleza jurídica de la figura de la responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos. La variedad de acepciones trasciende el plano estrictamente teórico y produce consecuencias eminentemente prácticas. De las múltiples características de la naturaleza del régimen puede afirmarse que tiene elementos propios de la responsabilidad penal (responsabilidad de la sanción); civil (responsabilidad de la obligación); responsabilidad objetiva (por el ejercicio de un cargo) y ejercicio de una garantía.

b) La doctrina argentina mayoritariamente adoptó el criterio de considerar a la responsabilidad solidaria como una sanción. Es una responsabilidad a título represivo, desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administra o de los cuales dispone para tal fin.

c) La herramienta dogmática, de la responsabilidad por el actuar en lugar de otro favorece claramente una solución normativa. Por su intermedio se encuentra una respuesta jurídica al hecho de sancionar al sujeto que no posee el estatus formal que exige el tipo penal, pero sí ejerce un dominio sobre la especial vulnerabilidad del bien jurídico.

d) Por el principio de indisponibilidad de la naturaleza de responsable por deuda ajena no pueden arbitrarse mecanismos de intercalación de responsables o acordar, privadamente, sociedad e individuo la distribución de la responsabilidad solidaria. Ello no es oponible al Fisco.

e) Del ejercicio del cargo no deriva la responsabilidad pues el régimen de responsabilidad solidaria dispone que sólo los que administran o disponen de los fondos societarios son quienes se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones tributarias de la

sociedad y a estos, los que tienes estas cargas para con la sociedad, les alcanza la solidaridad. No hay diferenciación entre las funciones del director societario o externo de las funciones ejecutivas que desempeña el director ejecutivo o interno, que desempeña su labor conforme las propias facultades derivadas de su cargo o por el mandato otorgado por el directorio. Estas situaciones, propias de las empresas actuales, no son contempladas por la ley argentina.

f) El deber de los administradores de dirigir la empresa con cuidado y diligencia ha evolucionado a la luz de la interpretación de la jurisprudencia y de nuevas técnicas de gestión. Actualmente la actuación de buena fe, la actuación con la diligencia que normalmente tendría una persona prudente en esa posición y en idénticas circunstancias y la actuación conforme lo que razonablemente crea que es para los intereses de la sociedad. La administración profesional, especializada caracteriza a las administraciones de los entes colectivos en la actualidad. En este contexto, el *Business Judgment Rule* o reglas de juicio empresarial coopera para la interpretación de la actuación de los administradores para tamizar su conducta tributaria. Por tanto tendrán relevancia hermenéutica el deber de vigilancia del curso de la sociedad, el deber de investigar, el deber de información suficiente para la adopción de decisiones, el deber de fidelidad, el deber de evitar los conflictos de interés, la actuación de buena fe, entre varios.

CAPÍTULO CUARTO

CONSECUENCIAS QUE DERIVAN DEL CARÁCTER REPRESIVO DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

Como ya se ha indicado, la doctrina¹⁵⁷ en forma casi unánime ha interpretado que esta figura tiene aristas de cuño represivo. La jurisprudencia de igual modo ha seguido ese criterio. En efecto, en la causa "Rivas Noefer"¹⁵⁸, el TFN, interpretó que "los alcances y la

¹⁵⁷ CASAS, José Osvaldo. "La responsabilidad tributaria de los directores", DF XV, p. 85; PAZOS, José Manuel. "Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios". IMP XLIII-A, 753; GUTMAN, Raúl. "Algunas consideraciones sobre la solidaridad tributaria", LI T. 70, p. 42; FREYTES, Roberto O. "Nuevamente sobre la responsabilidad fiscal de directores de sociedades anónimas", DF, XXIII, 741; LUQUI, Juan Carlos. *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 223; HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores por Deudas Impositivas y de las Sociedades Comerciales*. Ad Hoc, 1998, p. 55; GARRETA SUCH, José María. *Op. Cit.*, p. 300 y CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 286.

¹⁵⁸ "Rivas Noefer, Ulises", TFN, Sala D del 5.11.96.

naturaleza de la institución dentro del derecho tributario resultan distintos de aquella del derecho común ... la responsabilidad solidaria ha sido consagrada en la ley de procedimiento fiscal a título represivo, porque se funda en la violación del deber que la ley tributaria impone a quienes no satisfacen el impuesto con los recursos que administran o de que disponen, lo que obliga a efectuar una interpretación restrictiva de la norma, sin olvidar la diferencia entre deudor solidario y responsabilidad solidaria que consagra la ley fiscal". En la causa "Calvo"¹⁵⁹ el mismo Tribunal expresó que "la responsabilidad solidaria... importa responsabilidad a título represivo, dado que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al fisco con los recursos que administran o de que disponen...". Este criterio fue seguido por la jurisprudencia de la CNACAF en diversos precedentes, como las causas "Quatrocchi" y "Harris Smith"¹⁶⁰.

Por tal razón, a poco de profundizar en el mecanismo de aplicación de la responsabilidad solidaria del administrador societario, comienzan a aparecer una serie de problemas prácticos que conspiran con el propósito de la norma, cual es el de asegurar al fisco que cobrará el crédito tributario. Estos inconvenientes al momento de la aplicación de la norma parten de la lógica en la argumentación jurídica: si la figura del responsable solidario es de cuño represivo, entonces se aplica el plexo garantista que derivan de los principios jurídicos que pueden esgrimirse frente a un proceso por infracciones. Esta anomalía usualmente se soslaya, dando por cierto y admisible ciertas plataformas conceptuales iniciales –el carácter sancionatorio de la figura- pero sin profundizar en las consecuencias que esa aseveración conlleva.

¹⁵⁹ "Calvo, Luis E. y otros", TFN, sala D, del 5.4.73, DF XXII-B, 741.

¹⁶⁰ "Quatrocchi, Antonio S. y otros" y "Harris Smith, Victor", CNACAF, Sala II, 3.11.81, ED, Repertorio, 16.

Me refiero a la incoherencia que deriva del sistema y radica en los efectos que fluyen por participar de dos figuras jurídicas: la represiva y la del aseguramiento del crédito tributario la primera de las cuales traza un panorama de defensas que puede esgrimir el responsable solidario. Afirmino que es una incoherencia porque si se trata de una figura represiva, con ello también se debe adoptar el amplísimo espectro de garantías penales que el constitucionalismo moderno acuerda en favor del administrado.

No sería admisible concluir, por incoherencia, en rechazar ciertas garantías propias del Derecho penal sobre base de que se pretende asegurar el crédito tributario solamente. O se adopta en bloque o no se adopta esta naturaleza de tinte represivo pues, lo que no puede hacer la Administración fiscal y menos admitirlo la Justicia, es colocarse en lo mejor de dos situaciones opuestas.

Estas dificultades prácticas, que se irán profundizando más adelante y ahora sólo las adelanto, se vinculan a una serie de cuestiones que se enumeran a continuación.

1. LA CARACTERÍSTICA SANCIONATORIA DEL REGIMEN TRIBUTARIO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y LA IDENTIFICACIÓN ONTOLÓGICA ENTRE ILÍCITOS TRIBUTARIOS Y PENALES.

Existe una identidad ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo por tanto no es neutro considerar que la responsabilidad de los administradores es de tinte sancionatorio, represivo o penal.

Y afirmo que no es ocioso concluir en tal sentido porque en materia de ilícitos tributarios predomina la concepción penalista, dado el carácter represivo de las sanciones tributarias, sustancialmente idénticas a las penales, en sentido estricto. Numerosos autores se

pronuncian en favor de la afirmación de la sustancial identidad entre el ilícito penal y administrativo¹⁶¹ donde resulta indistinta la función de intimidación y represión¹⁶². También la doctrina argentina adhiere en bloque a esta conclusión. Resulta insoslayable la referencia a la obra de AFTALIÓN¹⁶³ para quien el derecho penal administrativo no es

¹⁶¹ RODRIGUEZ MOURULLO, G. *Derecho Penal, Parte General* Civitas, Madrid 1977, p. 33 y ss; CEREZO MIR, José, *Curso de Derecho Penal Español. Parte General*", tomo I, 3º edición, Tecnos, Madrid 1985, p. 47; CASSETTA, E., "Illecito penale e illecito amministrativo" en AAVV, *Le sanzioni amministrative*, Giuffrè, Milano, 1982, p. 45 y ss; BERLIRI, G., "Sanzioni amministrative e principi costituzionale della potestà punitiva penale", en AAVV *Sanzione amministrative*, p. 285 y siguientes; SANDULLI, M.A., *Le sanzioni amministrative pecuniarie. Principi sostanziale e procedimentale*, Jovene, Nápoli 1983, p. 3 y ss; GIULIANI, G., *Violazioni e sanzioni delle legge tributarie, Primera parte general*, 3º edición, Giuffrè, Milano, 1986 p. 10 y ss; SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Nota para un coloquio sobre la naturaleza de la infracción tributaria", en Hacienda y Derecho IEP, vol II, Madrid 1962, p. 210; PÉREZ ROYO, F. *Infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1972, p. 26; RAMALLO MASSANET, J. "La modificación de la ley general tributaria" en REDF, Civitas Nº 47/8 1985, p. 346 y s.s.; ZORZONA PÉREZ, J.J., ob. cit. p. 33.

¹⁶² PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Ob. cit.* t. I, p. 318, se enrolan en esta posición penalista expresando que "entre el ilícito penal y el ilícito tributario existe una identidad sustancial y de estructura externa. Contemplando el mecanismo de reacción de ambos ordenamientos frente a las correspondientes infracciones, se observa que en ambos cumple la sanción una idéntica doble función de intimidación (prevención general) y represión (prevención especial). En cualquier momento... por simples razones de política legislativa, el legislador puede elevar a rango penal lo que hasta ayer era ilícito tributario (administrativo) y viceversa". También Ferreiro Lapatza reconoce identidad ontológica entre infracciones y sanciones penales e infracciones y sanciones administrativas, pues "el legislador califica la conducta ilícita en ambos casos de igual forma: de tal manera que la hace merecedora de una sanción penal, de una sanción que tiene como finalidad el castigo y la intimidación", FERREIRO LAPATZA, J.J., *Ob. cit.* p. 432. En análogas consideraciones se enrolan MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, *Ob. cit.*, p. 491.

¹⁶³ AFTALIÓN, Enrique R., "Acerca de las faltas o contravenciones" (en colaboración con Laureano Landaburu, LL, t. 32 p. 410; "El derecho penal administrativo en la jurisprudencia de la CSJN" LL., t. 40 p. 443; "El Derecho penal

otra cosa que un derecho penal especial.¹⁶⁴ Es amplia la lista de autores argentinos que adscriben a la tesis que no encuentra diferencias ontológicas entre delitos y faltas, por lo que niegan la existencia de un derecho penal administrativo autónomo, sino que lo consideran un simple apéndice del derecho penal son, entre otros, GARCÍA BELSUNCE¹⁶⁵, VILLEGAS¹⁶⁶, CORONAS¹⁶⁷, COLOMBO¹⁶⁸, GAVIER¹⁶⁹, JÁUREGUI¹⁷⁰, LANDABURU¹⁷¹, PECO¹⁷² y TERÁN LOMAS¹⁷³.

administrativo como Derecho penal especial", LL., t. 75 p. 824; "Las sanciones en el derecho penal económico", LL., t. 90 p. 701.

¹⁶⁴ AFTALIÓN, Enrique R., "El Derecho penal administrativo como Derecho penal especial," LL, t. 75 p. 824.

¹⁶⁵ GARCÍA BELSUNCE, H. A., *Derecho Tributario Penal*, Depalma, Buenos Aires, 1984, ps. 57 a 63, adhiere a la posición penalista expresando que "el ilícito tributario y sus sanciones -genéricamente pero no en todas sus especies- son de naturaleza penal" con fundamento en que la ilicitud no es patrimonio del derecho penal, pues un hecho ilícito no es un hecho contrario al derecho penal sino a todo el derecho. Por otra parte, no todo el Derecho penal está en el CP y la ley penal regula conductas humanas en virtud de valoraciones determinadas en el tiempo y lugar. La ilicitud está determinada por un conjunto de valoraciones que formula el legislador tendientes a sancionar actos contrarios a la vida, la moral y las condiciones de vida. Consiguientemente no encuentra diferencia ontológica entre el ilícito penal común y el ilícito tributario. Tampoco diferencia de grado o cuantitativa entre delito penal e ilícito tributario como también rechaza que se encuentre la diferencia en el carácter culposo o doloso del ilícito, en razón de que existen delitos culposos.

¹⁶⁶ VILLEGAS, H. B., *Regimen Penal Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 38 y 39, señala que "todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal y que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos. Esta circunstancia, en lo atinente a la parte contravencional, significa algunas peculiaridades importantes (...) tendemos entonces en la República Argentina a un Derecho penal tributario en sentido lato que abarcará el Derecho penal tributario delictual contenido básicamente en la ley 23.771 (actualmente 24.769) y el Derecho penal tributario contravencional regulado esencialmente por la Ley Penal Tributaria y los ordenamientos tributarios provinciales (...) En materia de Derecho penal tributario contravencional, la parte general del Código Penal y sus conceptos, instituciones y definiciones, rigen subsidiariamente respecto a todos los

El derecho penal económico, cuya comparación es válida con el tributario, a efectos de este estudio no es una disciplina autónoma, sino una rama especial del derecho penal común; consecuentemente, en los casos no previstos por el legislador, corresponde cubrir los vacíos con los principios generales del derecho penal¹⁷⁴. Respecto de las principales variantes que observa el derecho penal administrativo con relación al derecho penal clásico¹⁷⁵ pueden señalarse como más destacables que es el Poder administrador el que, en mayor o menor medida, se encarga del juzgamiento de las infracciones tributarias, sin perjuicio de la instancia recursiva ante el Poder Judicial¹⁷⁶.

términos penales que adopta la ley reguladora de las infracciones contravencionales sin darles un contenido particularizado".

¹⁶⁷ CORONAS, Juan E., "Legislación de faltas" en Anuario del Instituto de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, año 1951, p. 201.

¹⁶⁸ COLOMBO, Leonardo A., "El derecho civil y el denominado derecho económico" LL, 73-726.

¹⁶⁹ GAVIER, Ernesto J., "James Goldschmidt y la teoría del derecho penal administrativo" en *El Derecho Penal Administrativo*, Córdoba, 1946.

¹⁷⁰ JÁUREGUI, Carlos, "Régimen penal de nuestro control de cambios" LL, 74-871.

¹⁷¹ LANDABURU, Laureano, "Acerca de las faltas o contravenciones", LL, 32-410.

¹⁷² PECO, José, *La reforma penal argentina*, Buenos Aires, 1921, p. 165.

¹⁷³ TERÁN LOMAS, Roberto A. M., "La clasificación jurisdiccional de las infracciones" LL 33-875.

¹⁷⁴ AFTALIÓN, Enrique R. "Las sanciones en el derecho penal económico", LL t. 90 p. 714.

¹⁷⁵ AFTALIÓN, Enrique R. "Las sanciones en el derecho penal económico", LL, t. 90 p. 706.

¹⁷⁶ Sobre este fenómeno denominado de despenalización, señala CASSAGNE, Juan Carlos, en "En torno de las Sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del Derecho penal," ED, t. 143 p. 940 que las aspiraciones de las diferentes administraciones públicas al poseer la titularidad de la

Esta concepción doctrinaria, interpreta que el derecho penal común debe ocuparse de la represión de las infracciones fiscales. La pena aparece como la consecuencia inexorable del incumplimiento y no hay diferencias ontológicas entre la pena del delito criminal y la pena del delito tributario. Los fundamentos de esta tesis radican en que el legislador (tanto tributario como penal) coinciden en el objetivo de proteger el interés público cercenando la libertad de comportamiento de los individuos. A su vez, debido a que la recaudación tributaria tiene como destino el patrimonio del Estado, del cual es propietaria toda la comunidad, un delito contra dicho patrimonio no difiere de un delito común, y, finalmente, el infractor tributario, con su conducta, incrementa su riqueza personal, coincidiendo con los móviles que inspiran la infracción penal.

Tampoco se puede observar una diferencia de esencia entre la pena del delito penal y la del delito tributario, fundamentalmente en razón de que en el derecho tributario penal las penas no dependen de la medida del daño ocasionado al Estado. La estructura de la infracción en el derecho administrativo se identifica con el concepto

potestad punitiva, por lo menos en la primera etapa del proceso sancionatorio, es constante en el derecho. Tal tendencia, lejos de soslayar la aplicación de los principios informantes del derecho penal sustantivo, "se orienta significativamente hacia una regulación análoga para los ilícitos penales administrativos y los delitos, extendiendo a las infracciones penales administrativas las reglas que gobiernan el principio de legalidad, la imputabilidad, el concurso de infracciones, la culpabilidad (dolo o culpa), la tentativa y las causas de exclusión de la responsabilidad criminal". Sin embargo, el fenómeno de la despenalización requiere un adecuado y suficiente control judicial respecto del que nuestra CSJN sostuvo que control judicial suficiente requiere el reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recursos ante los jueces ordinarios y la negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, excepto en que la legislación requiriese la opción legal y los interesados hubiesen elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial. (Cfr. "Fernandez Arias, Elena y otros c/ Poggio, José (sucesión)", considerando 19, Fallos 247:652).

de delito según el Derecho penal, admitiéndose -entre otros institutos- la prohibición de la analogía, la exigencia de dolo del autor principal en el marco de la participación.

En la regulación normativa de las sanciones administrativas una de cuyas especies más características reposa en las sanciones de índole pecuniaria aparecen algunos elementos usualmente ajenos a esa función represiva, lo cual permite afirmar su naturaleza de penas sustancialmente idénticas a las penas criminales¹⁷⁷. Ello hace que válidamente pueda afirmarse que el sistema sancionador administrativo tipifica penas de la misma forma que lo hace el régimen sancionador penal. Puede entonces hablarse de unidad funcional del fenómeno sancionador sin menoscabo de la existencia de matices, pues la infracción tributaria -como el delito penal- importa la alteración del orden jurídico que llevó a ciertos valores a la categoría de bienes tutelados. En el caso particular del ordenamiento tributario, ciertos valores vinculados con la percepción de la renta pública.

La jurisprudencia reconoció el carácter penal a las multas de las leyes impositivas, ya que todas ellas tienen por fin asegurar el cumplimiento de las normas y reprimir las conductas infraccionales

¹⁷⁷ ZORZONA PÉREZ, Juan J., *El sistema de Infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)* Civitas, Madrid, 1992 p. 42, señala que la denominada unidad funcional del fenómeno sancionador, "más allá de las posibles especificaciones posteriores, signo de una identidad sustancial que, desde el punto de vista que estamos analizando, alcanza al derecho sancionador tributario. Porque, en efecto, toda acción u omisión tipificada como infracción -criminal o no- consiste en una trasgresión del orden jurídico, en nuestro caso del ordenamiento tributario, es decir, de disposiciones imperativas cuya violación lesiona el bien jurídico que con ellas se protege y que no es otro que la realización de las actividades de interés comunitario, a cuya cobertura financiera se encamina el establecimiento y percepción de los tributos; de forma que también respecto de la materia tributaria puede decirse que las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distintas a las infracciones tipificadas como delitos o faltas".

que atentan contra las mismas¹⁷⁸. También sostuvo que la finalidad de la pena pecuniaria es herir al infractor en su patrimonio y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario¹⁷⁹. Expresamente, estableció que la multa tributaria no tiene carácter reparador sino penal, porque ha sido establecida por la ley para prevenir y evitar la violación de sus disposiciones y no para reparar un daño¹⁸⁰.

Reiteradamente sostuvo la CSJN que no existen diferencias ontológicas o cualitativas entre delitos y contravenciones, sino tan solo cuantitativas por lo que es la pena, como referencia externa de cada clase de ilícitos, lo que permitiría establecer la distinción apuntada¹⁸¹. También afirmó que si bien los ilícitos penales aduaneros revisten, en principio, el carácter de verdaderas infracciones y no de delitos, ello no impide que se les apliquen las disposiciones generales del CP, en tanto ley penal especial, no disponga derogación expresa o tácita, que no se advierte en el caso¹⁸². Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del CP, salvo disposición expresa o implícita en contrario¹⁸³.

Claramente la jurisprudencia identificó las penas tributarias con las penas del Derecho en su totalidad, señalando que "la multa, en materia de impuestos fiscales, como en general, en todos los casos de contravenciones a la leyes constituye una verdadera pena sometida,

¹⁷⁸ Fallos 200:340; 205:173; 211:1381; 212:240

¹⁷⁹ Fallos 267:457.

¹⁸⁰ Fallos 200:495; 276:457; 270:29; 271:338.

¹⁸¹ Fallos 192:229; 195:56; 200:495; 205:173. "Aleman y Cia. SAGYF", CSJN, 7.10.75, LI, XXXII, 1688.

¹⁸² "Linch, Mauricio", CSJN, 12/11/74, Rev. Derecho Fiscal, t. XXIV, p. 983.

¹⁸³ "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ DGI", CSJN, 15.10.81, Rev. Impuestos, t. XXXIX-B, p. 2476.

salvo los casos de excepción previstos por la ley, a las reglas que rigen la aplicación de las penas en general.

En igual forma sentenció el Alto Tribunal y estableció que "...el art. 2º, párr. 1º, del CP, es, en principio, comprensivo de los supuestos en que la norma modificada, aunque ajena al derecho represivo, condiciona a la sanción penal"¹⁸⁴. A su vez en varios fallos la CSJN se pronunció en favor de la admisibilidad de la aplicación de los principios del Derecho penal general en materia de ilícitos tributarios¹⁸⁵.

2. EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO CONFIGURA UNA SANCIÓN ATÍPICA

Para castigar, pues de eso se ocupan las normas en análisis, al administrador de sociedades no se utiliza ningún criterio de antijuridicidad material y no está tipificada la figura como sanción, razón por la cual, esta especie no cumple con el principio de legalidad, formalmente considera, pues la ley debería indicar que se trata de una sanción y, además, contener los tres elementos determinantes de la misma que son la antijuridicidad formal, el procedimiento de aplicación y la pena prevista. El instituto de la responsabilidad de los administradores de sociedades importa un supuesto ostensible de sanción atípica: la responsabilidad de los mismos tiene efecto de sanción pero no está contemplada por la ley como tal, es un sistema de responsabilidad solidaria pero en los hechos se impone una pena pecuniaria al administrador societario. Este enfoque, quizá teórico de la cuestión, se asienta en las propias conclusiones a las que arribó la

¹⁸⁴ Fallos 211:433.

¹⁸⁵ Fallos 144:273; 170:149; 205:173; 217:258; 237:704.

Justicia como también interpretó la doctrina, como precedentemente se ha indicado.

Señala OCHOA TREPAT¹⁸⁶ que la finalidad de la figura del responsable solidario es la de garantizar el crédito tributario, es decir, se trata de una garantía en sentido amplio cuyo objetivo primordial es la custodia del crédito tributario, “pero es evidente que con ello se está estableciendo una especie de sanción indirecta o se está utilizando una técnica sancionatoria porque de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administrados y se produce además un resultado sancionatorio en el patrimonio del declarado responsable”. Igual criterio indica CHECA GONZÁLEZ¹⁸⁷ para quien, “si bien generalmente se admite que la función principal y primordial buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es la de garantizar la deuda tributaria, razón por la que el instituto de la responsabilidad se suele incluir entre los medios de garantía, no debe olvidarse tampoco que al utilizarse la figura del responsable se está estableciendo una especie de sanción indirecta, es decir, se está empleando una técnica sancionatoria, puesto que de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administrados y se ocasiona, además, un resultado sancionatorio en el patrimonio del declarado responsable”.

¹⁸⁶ OCHOA TREPAT, M. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas” Gaceta Fiscal, N° 75, 1990, p. 144.

¹⁸⁷ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 285.

2.1. Concepto de sanción atípica

Qué es una sanción anómala, atípica o impropia? Esta sugerente figura nace, doctrinaria y legislativamente, en Italia¹⁸⁸. DEL FEDERICO las define como las "consecuencias desfavorables de la violación de un precepto, no calificadas ni reguladas por el legislador como sanciones"; son institutos que de un modo u otro, más o menos indirectamente, son utilizados por el legislador como instrumentos de reacción hacia un comportamiento no adecuado al precepto¹⁸⁹. Para COPPA-SAMMARTINO se trata de: "el efecto jurídico, reconducible directa o indirectamente a la violación de una norma tributaria, que sea apreciable en otros sectores del derecho"¹⁹⁰. DE MITA señala que la sanción impropia es aquella situación en la que el contribuyente, que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción -

¹⁸⁸ DEL FEDERICO, Lorenzo, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1993, p. 276 y siguientes; DEL FEDERICO, Lorenzo, *Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano*, traducción de Jesús Santa Bárbara Rupérez en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 4, Edersa, enero-abril, 1997, p. 201; DE MITA, Enrico, *La Legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffrè Editore, Milano, p. 81 y siguientes; CORDEIRO GUERRA, Roberto. *Illecito Tributario e Sanzioni Amministrative*, Giuffrè Editore-Università di Firenze, Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza, Milano 1996, p. 340 y siguientes; MICHELI, Profili critici in materia di imposizione, Riv. Dir. Fin. sc. fin., 1964, I, p. 15; FALSITTA, Gaspare, "Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali", Rivista de Diritto Finanziario Ciencia da Finanza, 1964, II, 347; RIONDATO, Silvio. "Oggiato", en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, 2000, ps. 74 y 75; entre varios.

¹⁸⁹ DEL FEDERICO, L., *Op. Cit.*, ps. 276, 278 y 293. Las sanciones impropias (*latu sensu* aflictivas) son concebidas como instrumentos de reacción a la violación del precepto, no calificados ni disciplinados por el legislador como sanciones y, además, con una apreciable función aflictiva concurrente con otras funciones, aunque no prevaleciente.

¹⁹⁰ COPPA-SAMMARTINO, *Sanzioni tributaria*, Enc. Dir., p. 426.

administrativa o penal, según el caso- sino que también es pasible de una situación desventajosa respecto de quien ha cumplido con la obligación que él violó¹⁹¹. CORDEIRO GUERRA señala que, en principio, es una aproximación para designar a todas aquellas hipótesis en las que el legislador persigue una finalidad sustancialmente represiva a través de un instrumento impropio, -por ejemplo, impidiendo la deducción de un gasto- no encuadrable dentro de una figura típicamente punitiva¹⁹². En España avanzó doctrinariamente en este tema SÁNCHEZ PEDROCHE quien refiere a estas como "aquellos institutos que, si bien desde el punto de vista formal difícilmente puedan reputarse como verdaderas sanciones, sí que pueden considerarse como tales desde un plano material"¹⁹³.

Hemos escrito que la figura de la sanción atípica, impropia o anómala permite compulsar el grado de eficacia que contiene un sistema de infracciones y sanciones como también nos ilustra acerca del grado de apartamiento que tal sistema tiene respecto de ciertas garantías constitucionales del contribuyente. Las sanciones anómalas –también denominadas sanciones impropias o indirectas o atípicas– encuentran su construcción doctrinaria en función de los efectos que derivan de ciertas situaciones previstas en el ordenamiento tributario que, sin encontrarse definidas como tales, representan verdaderas sanciones. En otros términos, son sanciones camufladas pues la consecuencia directa de un obrar desvalioso es la sanción propia prevista para tal situación pero, además, aparecen otros efectos jurídicos de coloración sancionatoria que están directa o indirectamente relacionados con la infracción¹⁹⁴.

¹⁹¹ DE MITA, E. *Ob. cit.* p. 81.

¹⁹² CORDEIRO GUERRA, R., *Ob. cit.*, p. 340.

¹⁹³ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Ob. cit.*, p. 501.

¹⁹⁴ ALTAMIRANO, Alejandro C. "Las sanciones anómalas" *Derecho Tributario*, AAVV, Paulo de Barros Carvalho, Coord., Editorial Palestra, Lima, Perú, 2002.

Aún cuando esta clase de sanciones son anómalas, no se tratan de un exceso de punición, por el contrario es un recurso del legislador, un camino abreviado para obtener un fin –la represión- obviando algunos pasos que todo proceso de aplicación de una pena debe ser transitado.

La sanción anómala indudablemente coloca en punto de tensión al valor justicia impositiva respecto de la eficacia del sistema tributario, los que quedan enfrentados. También ilumina ciertos conos de sombra de la legislación tributaria en donde existen verdaderas sanciones revestidas de otro ropaje. De esta forma se pueden desenmascarar los ambiguos fenómenos de puniciones ocultas, sea cual fuere su legitimidad.

2.2. Especies de sanciones

Conceptualmente pueden individualizarse dos especies bien diferenciadas de sanciones anómalas: i) las sanciones impropias o indirectas y ii) las sanciones atípicas. Las **sanciones impropias o indirectas**, son los instrumentos no calificados ni reglamentados por el legislador como sanciones pero que, sin embargo, contienen un efecto afflictivo vinculado con otras funciones específicas y propias de tales instrumentos. En estos casos el fenómeno sancionatorio existe aunque no es prevaleciente. En otros términos, la función represiva es derivada pero no prioritaria ya que es una consecuencia de la norma pero el efecto sancionatorio no es perseguido expresamente. La denominación obedece al contraste que denota su comparación con las sanciones propias. A su vez, las **sanciones atípicas** son instrumentos no calificados ni reglamentados por el legislador como sanciones, pero con una prioritaria función punitiva, resultando secundarias las demás funciones concurrentes e inidóneas para caracterizar y justificar el instituto. Puede afirmarse que, en estos casos, la sanción es el fin perseguido por el legislador pero se encuentra camuflado bajo el

ropaje de otra figura. En otros términos, la función represiva es prioritaria pues se trata de una consecuencia expresamente perseguida por la norma. La denominación obedece a que no cuentan con la tipicidad propia de las infracciones y sanciones tributarias¹⁹⁵.

Las del primer grupo se identifican como mecanismos de efectos sancionatorios o quizá, desfavorables, aunque no sea ese el fin perseguido primordialmente por la norma. Las del segundo grupo constituyen verdaderas sanciones encubiertas deliberadamente incluidas por el legislador en el ordenamiento jurídico, por lo que en ellas podrían aplicarse por entero los principios constitucionales que interesan al fenómeno punitivo y evaluar así la legitimidad de su procedencia.

Como se expresó al definir nuestra opinión sobre la naturaleza de la responsabilidad del administrador societario, estamos frente a una sanción atípica pues, en forma oculta, el legislador persigue ese fin aunque no lo define como tal la ley. El carácter de sanción atípica resulta de los propios efectos de la aplicación del sistema.

2.3. El origen de las sanciones atípicas

El origen de la sanción anómala reconoce, básicamente, tres fuentes: i) la inadecuada tutela legislativa de ciertos comportamientos del contribuyente; ii) la deficiente regulación legal en cuyo caso la administración es proclive a privilegiar su derecho al del contribuyente y iii) la paulatina pérdida de eficacia de la sanción

¹⁹⁵ ALTAMIRANO, Alejandro C. “Las sanciones anómalas” “Tanto las sanciones propias como las atípicas (y en menor medida las impropias o indirectas) observan un objetivo sancionatorio común; sin embargo, en punto a la facultad de la administración para su regulación, son fundadas las dudas acerca de la legitimidad de las segundas (es decir, las atípicas y las impropias o indirectas). Al mismo tiempo, podrían observarse comportamientos abusivos y discrecionales en la utilización de tales instrumentos”.

tradicional y la reacción a tal efecto por parte del legislador, traduciéndose en estas licencias dirigidas a atenuar dicha pérdida de eficacia.

Es factible encontrar efectos jurídicos desfavorables y de naturaleza más o menos sancionatoria, que el legislador aproxima (pero en general no sustituye) a las consuetudinarias sanciones punitivas, manifestando por éstas una notoria desconfianza, ya sea por la insuficiente fuerza represiva como también y por sobre todo por las dificultades de precisión del ilícito.

2.4. Efectos negativos de las sanciones atípicas

La crítica más firme sobre este tipo de sanciones radica en el aspecto ontológico. En todos estos supuestos el fin perseguido puede ser adecuado (reestablecimiento de la juridicidad, sanción al incumplimiento de los deberes de colaboración y de solidaridad, como también cualquier otro bien que el ordenamiento tributario deba tutelar) pero el medio empleado no lo es. Si se pretende sancionar una conducta desvaliosa, en honor al principio de tipicidad esa conducta debe encontrarse normativizada como una sanción, pero no puede arribarse a la misma a través del artilugio de generar consecuencias accesorias que no son otra cosa que sanciones, aunque no tipificadas como tales.

Apunta DEL FEDERICO que la sanción anómala no es aplicada por la administración financiera o por el juez penal (como sí ocurre en el caso de la sanción directa) sino que encuentra su propia reglamentación también en normas pertenecientes a otros sectores del derecho y no sólo (como en el caso de la sanción directa) en las normas tributarias penales¹⁹⁶. Es criticable el uso abusivo, por parte

¹⁹⁶ DEL FEDERICO, L., *Le sanzioni amministrative...*, ps. 272, 273; COPPA-SAMMARTINO, *Op. cit.*, Enc. Dir., p. 426. Respecto de la legislación italiana, DEL

del Derecho tributario, de las sanciones atípicas que parecen responder más a las exigencias de un sistema perverso que sensiblemente limita las garantías del contribuyente privilegiando, considerablemente, el interés de la administración.

Para identificar la naturaleza sancionatoria larvada que se encuentran en las múltiples consecuencias desfavorables debe atenderse a la verdadera sustancia del fenómeno. No basta constatar que la violación repercute directamente sobre la cuantificación del impuesto para excluir el carácter sancionador de este fenómeno; también debe considerarse si en la determinación del tributo se detrayeron conceptos inadmisibles, que justifiquen la reconstrucción de la base imponible por parte del Fisco¹⁹⁷.

Expresa DE MITA¹⁹⁸ que, la violación de una obligación por parte del contribuyente, una vez que se ha aplicado la sanción propia no puede ello comportar la alteración de la disciplina sustancial prevista por un determinado presupuesto económico pues se estaría alterando el principio de capacidad contributiva. No existe razón lógica para que el rédito sufra un tratamiento tributario diverso pues la existencia del mismo esta condicionada a la determinación de la base imponible; la rebelión del contribuyente al ordenamiento que se concreta con la omisión o infidelidad en la declaración -comisión de la

FEDERICO brinda los siguientes ejemplos: 1) El art. 104, párrafo 1, de la ley cambiaria (R.D. 14.12.33 N° 1669), según el cual "la validez de la letra de cambio y títulos de crédito no está subordinada al cumplimiento de las disposiciones de la ley de sellos. Los mismos, sin embargo, de no haber sido regularmente sellados al tiempo de su otorgamiento, o en el lapso previsto por la ley, no poseen la cualidad de título ejecutivo"; 2) El art. 48 del T.U. sobre impuesto sucesorio, N° 347/1990, que impone prohibiciones a los oficiales públicos, empleados públicos y varios sujetos privados con respecto a las prestaciones y cumplimientos de diverso tipo relativos a los bienes hereditarios, en caso de no presentarse la declaratoria de herederos.

¹⁹⁷ CORDEIRO GUERRA, R., *Ob. cit.*, p. 346.

¹⁹⁸ DE MITA, E. *Ob. cit.* p. 82.

infracción por falta a los deberes de colaboración con la administración- viene sancionada con una pena. No debe, además, aplicársele otra sanción complementaria que está representada por el agravamiento de la carga tributaria, ya que el simple comportamiento omisivo del contribuyente no puede ser reputado como un índice de la capacidad contributiva.

Considerando que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, consiguientemente en aquellas figuras en las que esta estructura no aparezca puede afirmarse que nos enfrentamos ante una sanción atípica. Las sanciones atípicas, por su naturaleza, producen "efectos desfavorables" sobre el responsable y son difíciles de calificar como ilícitos en el plano formal. Al afectar, entonces, las mínimas garantías para la determinación del ilícito y para la procedencia de la sanción punitiva puede afirmarse que, ante ellas, se asiste al despreciable fenómeno de una sanción oculta por tales razones la administración debe comportarse con suma prudencia cuando su acción genera aquellos efectos desfavorables.

No cabe confundir esta familia de sanciones por sus efectos (impropias o indirectas y atípicas) con las accesorias. Existen instrumentos de cuño claramente sancionatorio punitivo, que con el tiempo entran y sales del panorama sancionatorio, según la inteligencia del legislador en cada momento, como por ejemplo la pena pecuniaria y la clausura, de un negocio o de un establecimiento industrial; la suspensión de la matrícula profesional, el retiro de una licencia, etcétera. Estos institutos pueden sin duda alguna encuadrarse entre las sanciones principales o entre las sanciones accesorias; para estos casos es evidente la estructura y la calificación jurídico formal de sanciones en sentido estricto.¹⁹⁹

¹⁹⁹ DEL FEDERICO, L. *Le sanzioni amministrative...*, p. 278

Habiendo trazado las nociones básicas de las sanciones atípicas puede concluirse que algunos principios constitucionales que operan como garantías del contribuyente se conmueven ante esta figura impropia. Haciendo un repaso de dichas garantías que deben ser respetadas aún por las sanciones anómalas pueden individualizarse: el principio de la personalidad de la pena, el principio de proporcionalidad y el principio de capacidad económica.

Con este tipo de sanciones, queda desdibujado el *principio de culpabilidad* que gobierna todo régimen infraccional y penal. Se vincula con el elemento subjetivo en la configuración del ilícito. La tensión más evidente aparece si consideramos que, en materia recursiva, las sanciones propias se apelan con efecto suspensivo hasta su confirmación definitiva en sede judicial, pero no ocurriría lo mismo con la sanción impropia; las sanciones no son transmisibles a los herederos, circunstancia que no se observaría en el caso de la sanción impropia.

En el caso de la norma en análisis, expresamente el art. 8 inc. a) resguarda la aplicación del principio de culpabilidad, al disponer expresamente que la responsabilidad personal y solidaria no se aplica cuando la sociedad ha colocado en imposibilidad de cumplir al administrador societario, pues un inderogable principio de civilización jurídica, en los casos en que el legislador utilice como función punitiva un instituto al que *a priori* tal naturaleza es extraña, debe dotarlo del mínimo esquema propio de los instrumentos sancionatorios en sentido estricto: en sustancia debe ser siempre respetada la relación ilícito-imputabilidad de la responsabilidad-punición²⁰⁰. El criterio subjetivo de responsabilidad como base necesaria para la aplicación

²⁰⁰ DEL FEDERICO, L. *Le sanzioni amministrative...*, p. 289. La Corte Constitucional Italiana ha considerado la inconstitucionalidad de una sanción impropia en la sentencia del 12.07.67, N° 103, en la que se consideró ilegítimo el aumento del 10% respecto al rédito determinado para el año precedente, en relación al contribuyente que había omitido la presentación de la declaración de ganancias.

de sanciones tributarias en razón de que el contribuyente, implica que para ser merecedor de una sanción, el administrador societario debe ser subjetiva y objetivamente responsable.

Esta sanción atípica compromete al *principio de proporcionalidad* y afecta, indudablemente, el *principio de capacidad contributiva* en razón de que esta figura genera, por efecto directo, recaudación, sin consideración alguna del postulado indicado. Si este principio es conculcado, la misma suerte corre el principio de igualdad en punto a que el ejercicio discrecional por parte de la administración tributaria es evidente. La artificiosa creación de materia gravada, persigue un fin atendible a través de un instrumento impropio. Si se pudiese demostrar que la aplicación de la sanción impropia altera el principio de capacidad contributiva, constitucionalmente amparado, tal sanción sería cuestionable.

3. EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD: SUBJETIVIDAD EN EL OBRAR DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO PARA CONFIGURAR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El principio de culpabilidad es el eje rector de todo acto de reproche dado que el contribuyente y el responsable, para ser merecedores de una sanción, deben ser responsables tanto objetiva como subjetivamente. No podría ser de otra forma en razón de la garantía en la Constitución de la República Argentina que privilegia el *nullum crime nulla poena sine culpa* plenamente vigente para la materia tributaria.

El plexo normativo garantista del ordenamiento se aplica al sistema de infracciones tributarias, debido a que en el derecho argentino podemos afirmar que la jurisprudencia de la CSJN de

Justicia de la Nación se adscribe al criterio penalista primordialmente²⁰¹.

Como bien afirma GARCÍA NOVOA la culpabilidad es probablemente el valor más importante del Derecho sancionatorio de un Estado Democrático, en razón de que el castigo solo puede estar precedido del obrar voluntario del sujeto, queriendo o aceptando el ilícito, y este razonamiento es muy propio de la idea de libertad.²⁰²

La capacidad de culpabilidad aparece en la medida en que concurren dos cualidades: que la persona sea capaz de responder intersubjetivamente de modo comprensible por sus actos, así quedarán excluidas aquellas personas que no puedan colocarse en una distancia intelectual hacia su hecho y además que el sujeto sea susceptible de una modificación psicológico social, de entender el reproche y de ser determinado potencialmente a una conducta social por la pena²⁰³.

El criterio subjetivo necesario para que surja responsabilidad es requerido por el art. 8 inc. a) de la LPT al disponer la norma que la solidaridad existe en el administrador societario que interviene en el hecho cuestionado excepto que pueda demostrar que la empresa (el contribuyente) lo ha colocado en imposibilidad de cumplir, por tanto actuó sin culpa. Además es una consecuencia necesaria del carácter

²⁰¹ La CSJN en Fallos 200:340; 205:173; 211:1381; 212:240 reconoció el carácter penal a las multas de las leyes impositivas, ya que todas ellas tienen por fin asegurar el cumplimiento de las normas y reprimir las conductas infraccionales que atentan contra las mismas. También sostuvo que la finalidad de la pena pecuniaria es herir al infractor en su patrimonio y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario (Fallos 267:457) Expresamente, estableció que la multa tributaria no tiene carácter reparador sino penal, porque ha sido establecida por la ley para prevenir y evitar la violación de sus disposiciones y no para reparar un daño (Fallos 200:495; 276:457; 270:29; 271:338).

²⁰² GARCÍA NOVOA, César; "El sistema sancionatorio y el Estado de Derecho"; Revista Impuestos, VI-B, p. 1669.

²⁰³ DIEZ RIPOLLES, José Luis. *Los elementos subjetivos del delito. Bases Metodológicas*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1990, ps. 101 y 102.

represivo con que está diseñado el sistema en análisis, hace que el crédito tributario que el ordenamiento protege, simplemente puede desvanecerse con la acreditación de que la violación de la norma, por parte de la sociedad, no puede atribuírsele al administrador societario o, también, cuando éste puede acreditar que la sociedad los ha colocado en la imposibilidad de cumplir. Si por el contrario, la figura de la responsabilidad del administrador fuese la de un garante, una vez ejecutados –si los tuviere- los bienes de la sociedad, recién allí el director debería honrar el pago con sus propios bienes. De este forma el crédito tributario no está condicionado a la subjetividad en el obrar del director, circunstancia que en la práctica debilita la protección del crédito tributario.

Indudablemente el principio conforme al cual nadie es responsable sin culpa reconoce diversos fundamentos entre los cuales caber remarcar: (1) El principio de igualdad de trato para todos los sujetos. Se considera que, al formularse los elementos subjetivos en la norma, debe prescindirse de la multiplicidad y variedad de facetas que posee la realidad recurriendo sólo a puntualizar diversos aspectos en las conductas. (2) El postulado de seguridad jurídica, como un condicionante de la formulación de los elementos subjetivos, ya que obliga imprimir certidumbre en las normas. (3) La búsqueda de la racionalidad, como condicionante de toda actuación en el campo del derecho represivo, en respuesta a eventuales posiciones arbitrarias. Dicha racionalidad se enmarca de la cultura jurídica en un momento determinado.

Sin embargo la cuestión no es fácil, habiendo señalado ZORNOZA PEREZ²⁰⁴ que se trata de un "elemento especialmente polémico" con fundamento en la existencia de la corriente doctrinaria, a la cual la administración tributaria es sensiblemente proclive, que

²⁰⁴ ZORZONA PÉREZ, J. J. *Derecho Tributario Sancionador* Civitas, Madrid, 1992, p. 205.

atiende particularmente al carácter objetivo de los ilícitos infraccionales tributarios.

De todas formas y como vemos en lo que sigue, los principios de raigambre constitucional sobre la presunción de inocencia y el principio *nulla poena sine culpa* desvirtúan, en nuestro derecho positivo, cualquier intento de elevar a una categoría privilegiada al criterio objetivo de punibilidad (con excepción de la norma del art. 9 de la LPT que contempla la responsabilidad por el hecho de los factores y dependientes). Entonces, resulta incompatible con nuestro ordenamiento jurídico, la adopción de la responsabilidad puramente objetiva.

Sin perjuicio del carácter objetivo del deber de cuidado o actuar diligente no puede soslayarse que, en oportunidad de la valoración de las conductas para verificar si se ha producido o no una infracción tributaria, la capacidad individual de cada persona, es decir el poder subjetivo del administrador societario, deberá imponerse mas fuertemente que el simple criterio objetivo.

El Derecho tributario debe luchar, insistentemente, contra su natural inclinación a dar cabida a sanciones automáticas, en otras palabras, es frecuente que se muestre reacio a la incorporación del elemento subjetivo²⁰⁵. En otros términos, éste es un criterio no exento

²⁰⁵ LOZANO, Blanca. *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*. Marcial Pons, 1990, Madrid. p. 39. En relación con la legislación española, que esta autora fundadamente comenta, expresa la preocupación por una marcada acentuación del criterio objetivo de responsabilidad en virtud de que la Ley 10/1985, de 26 de Abril establece que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. Dicho precepto, unido a la falta de previsión del error como causa eximente de la culpabilidad y a la tipificación como infracción de la falta de ingreso, continúa la autora citada, parece configurar una "situación tangente con la responsabilidad objetiva. No obstante, cierta jurisprudencia de dicho país contempló la razonabilidad las diferencias de criterio interpretativo como causas de exclusión de la culpabilidad en materia de infracciones como también los errores en las liquidaciones impositivas (sentencias del Tribunal Supremo del 1.7.70, 8.5.87 y 21.9.87)

de controversias en razón de la existencia de doctrina simplista y favorable a la configuración de ilícitos de carácter objetivo, que considera exclusivamente el incumplimiento del precepto soslayando toda referencia a la motivación del comportamiento.

La culpabilidad no es un sentimiento ético, no es culpabilidad de conciencia, por el contrario es culpabilidad jurídica y siendo dificultoso el estudio del aspecto psicológico del comportamiento humano, a efectos de comprobar la existencia de culpabilidad exigida para la aplicación de la responsabilidad solidaria del administrador societario debe recurrirse a los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta típica aunque siempre con la cautela necesaria para evitar la penetración de cualquier forma de responsabilidad puramente objetiva, incompatible con el derecho fundamental de presunción de inocencia.

Resulta imprescindible entonces que se llegue a un grado de certeza y convicción sobre la verdad de los hechos, creyéndolos ciertos y no sólo probables para lo cual será necesario que cuente con el fundamento normativo sobre el cual se estructura la culpabilidad. Es por ello que no se trata, como bien apunta DIEZ RIPOLLES²⁰⁶ de

²⁰⁶ DIEZ RIPOLLES, José Luis. *Op. cit...* p. 61. El autor formula una interesante reflexión: "La capacidad de culpabilidad se dará si concurren las dos cualidades siguientes: En primer lugar, que la persona sea capaz de responder intersubjetivamente de modo comprensible por sus actos, lo que quiere decir que sea capaz de mostrar de modo coherente durante el proceso un conjunto de motivos y metas, que sean los que le han llevado a delinquir, comprensibles para todos por más que rechazables. Quedarán excluidas, pues, aquellas personas que no puedan colocarse en una distancia intelectual hacia su hecho, esto es, con conciencia fenomenológica de libertad respecto al momento delictivo a recordar, ni informar sobre sus motivos e intenciones en el plano de las motivaciones normales generalizadas de forma tal que pueda producirse una comunicación intelectual con el tribunal que le juzga. En segundo lugar, se exige que el sujeto sea susceptible de una modificación psicológico social, de entender el reproche y de ser determinado potencialmente a una conducta social por la pena, es decir, quedan excluidas aquellas personas de las que puede predecirse con gran probabilidad que no pueden

quedarse en la inoperante probabilidad o de aspirar a una inalcanzable certeza, por el contrario es necesario llegar a la "legitimación normativa, diversa a la convicción subjetiva del juez, respecto a la decisión de dar por probado un determinado elemento subjetivo cuando no se ha llegado a niveles de verdad material y debe asumirse por tanto el riesgo de una decisión incorrecta y, eventualmente, el castigo de un inocente".

El criterio de culpabilidad debe ponderarse con suma prudencia, considerando los valores afectados y, a veces, la compleja interpretación de las normas tributarias o el "estado de necesidad" de la empresa que atraviese por dificultades financieras, circunstancia que también debilita la protección del crédito tributario a favor del Fisco.

En suma, el administrador no será responsable en forma personal y solidaria si puede demostrar que el incumplimiento en que incurrió la sociedad que administra en lo concerniente al pago de los impuestos de ésta, no puede atribuírsele a aquel subjetivamente.

4. DESNATURALIZACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y DE NO INDIFFERENCIA EN EL MARCO DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO.

El régimen de responsabilidad del administrador societario exhibe otras dos anomalías respecto de dos principios fundamentales

reconciliarse con la víctima y la sociedad a través de una actividad pedagógica penitenciaria. Esta "capacidad de expiación" es sin duda un aspecto que mira al futuro, mientras que el primer elemento de la imputabilidad aludiría a un presente fuertemente condicionado por los datos del pasado en él expresados. En la determinación en cada caso de ambos elementos normativos de la imputabilidad se utilizan elemento subjetivos configurados y constatados empírico-individualmente" ps. 101 y 102.

de la imposición como son el de capacidad contributiva y el de no indiferencia. El primero de estos garantiza que el tributo justo se fundamenta en el principio según el cual la ley mide objetivamente la potencialidad económica del contribuyente al configurar el hecho imponible. Este principio está esencial e indisolublemente unido al concepto convencional de tributo, y es el fundamento de justicia fiscal junto a todos los principios que, a su vez, se derivan de éste. El segundo de los principios, el de no indiferencia, se vincula con la garantía de legalidad y con uno de los elementos de la obligación tributaria, el elemento subjetivo conforme al cual no da lo mismo que contribuya cualquier individuo sino sólo aquel que es el sujeto pasivo.

La incoherencia del sistema de responsabilidad del administrador societario, como responsable solidario, se vislumbra por la alteración de ambos principios. Veamos el primero de ellos, el de capacidad contributiva que es el fundamento de la imposición justa. Si ese principio es la medida que justifica la imposición ¿cómo puede responsabilizarse, en justicia, al administrador societario si el legislador consideró aquel principio sólo para el contribuyente, es decir, la sociedad de la cual el administrador se convierte por imperio de la ley en un responsable solidario? El administrador, que es en principio un sujeto persona física, tiene otra capacidad contributiva en comparación con la sociedad que administra.

Advierte OTERO NOVAS²⁰⁷ que los tributos gravan en función de las capacidades económicas que revelan los hechos imponible, dichas capacidades no solo son las reales y actuales sino también las potenciales pero, cuanto menos como potencial, debe existir esta capacidad. Por tanto, un tributo que grava hechos imponible en cabeza de la sociedad, la capacidad económica correspondiente para soportar el gravamen es la de la sociedad, inclusive si se levantara el velo societario la tendrían los socios “pero desde luego no la tienen los administradores, por el puro hecho de ser administradores y por consiguiente, derivar sin más la responsabilidad de la deuda tributaria al administrador haciendo pagar el tributo por una capacidad económica ajena” viola el principio constitucional de igualdad.

La función principal del tributo es la de recaudar pero no es necesariamente la única. Como enseña LEJEUNE VALCÁRCEL que “el tributo no se agota en una función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales... la utilización del principio de igualdad tributaria como principio rector de la justicia tributaria permite el entronque de éste con el fundamental principio constitucional de igualdad, al entender a aquél como una simple especificación de éste”²⁰⁸. Y avanzando un poco más sobre la

²⁰⁷ OTERO NOVAS, Juan Manuel. “La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad (art. 40.1 LGT)” Impuestos, Madrid, tomo I, 1997, p. 87. Considera el autor que los socios de la persona jurídica, por ejemplo sus accionistas, que han percibido los dividendos de las etapas en que la empresa produjo beneficios, no tienen responsabilidad por sus pérdidas ni por las deudas fiscales, e incluso en ese contexto pueden haber percibido dividendos, mientras que por las pérdidas sociales correspondiente a las deudas para con la autoridad fiscal pasan a ser asumidas por los administradores que como tales no han disfrutado de los beneficios de la sociedad. Esto, dice el autor, es injusto. Cfr. *op. cit.* p. 82.

²⁰⁸ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en: *Seis estudios sobre Derecho constitucional e Internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 121.

materialización concreta del principio de igualdad puede llegarse a la conclusión que el principio de capacidad contributiva es un criterio indispensable para medir el principio de igualdad, en razón de que se encuentra enraizado con el concepto de Justicia en la sociedad actual²⁰⁹. Por tanto, debe encontrarse el fundamento del principio de igualdad en una razón de mayor peso específico y esta aparece si

²⁰⁹ PALAO TABOADA, Carlos. “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, Madrid, 2004, p. 776/777. Claramente afirma el autor que “El concepto de arbitrariedad es evidentemente indeterminado y remite a criterios extra o suprapositivos, como la naturaleza de la cosa, la razonabilidad o a la conciencia jurídica de la colectividad. Pero esto no puede evitarse, cualquiera que sea la concepción que se adopte del principio de igualdad, porque los criterios de comparación, aunque se extraigan del Derecho positivo, acaban por remitir a nociones extrañas a éste -y en definitiva a la noción de arbitrariedad o falta de justificación de la diferencia de trato- con un grado más o menos alto de indeterminación, como hemos visto que sucede con la capacidad contributiva. Esta concepción del principio de igualdad resuelve, a nuestro juicio, los problemas que plantea la concepción formalista y la necesidad que se deriva de ésta de tener que completar dicho principio, en materia tributaria con un concepto de tan difícil concretización como es de capacidad contributiva. Por una parte se descarga a este de presión, al dejar de ser el único criterio de justicia tributaria. Por otra, se justifica de manera satisfactoria la legislación con fines extrafiscales: estos, tanto más si están proclamados en la Constitución, prestan adecuada justificación a diferencias de trato no explicables por diferencias en la relativa capacidad contributiva... Partiendo de esta forma de entender el principio de igualdad, el significado del principio de capacidad contributiva –se halle o no positivamente proclamado en la Constitución- consiste en ser un criterio indispensable en el enjuiciamiento de la legislación fiscal desde la perspectiva del principio de igualdad, porque está integrado en la idea de justicia propia de las sociedades de nuestra misma cultura jurídica. Una ley fiscal que desconozca (es el caso por ejemplo, del *poll tax*) carece, en principio, de justificación; es, por tanto, arbitraria a no ser que tal justificación le venga dada por otros motivos, en particular, por imperativos de política económica. Puede decirse que la capacidad contributiva es una especificación del principio de igualdad en el ámbito fiscal, análogo a otras especificaciones como el sexo, la raza o la religión. De igual manera que estos criterios de discriminación están excluidos lo están también, en principio, en materia tributaria las diferencias de trato no justificadas por diferencias de capacidad contributiva –cualquier otro criterio de discriminación no es *prima facie* admisible”.

conectamos este principio con el derecho fundamental de proporcionalidad de las cargas tributarias. Si hacemos caer el peso de la justificación en el principio de proporcionalidad, el legislador al momento de redactar una norma que contiene una perspectiva diferente para situaciones aparentemente análogas, tal norma no será inconstitucional en tanto la proporcionalidad este cuidada en el tratamiento desigual siendo que la medida de tal tratamiento estará fundada en la capacidad económica de los sujetos²¹⁰.

²¹⁰ Señala HERRERA MOLINA que la doctrina propone “introducir en la estructura dogmática del derecho a la igualdad un elemento procedente de la teoría de los derechos fundamentales: el control de proporcionalidad. De acuerdo con esta construcción un derecho fundamental puede restringirse (siempre que se preserve su contenido esencial) cuando esté en juego otro valor constitucional, pero tal restricción sólo será lícita si resulta idónea para conseguir el objetivo que persigue, si es necesaria (en el sentido de que no pueda conseguirse el mismo resultado de manera menos gravosa para los ciudadanos) y siempre que la restricción del derecho fundamental resulte proporcionada al efecto positivo que se consigue a cambio.”. (HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons/Fundación Oriol-Urquijo, 1998, p. 40). Culmina el concepto Herrera Molina indicando que el control de proporcionalidad, para que sea eficaz, debe buscar la medida que prima facie deba utilizarse en una determinada materia con arreglo a su naturaleza, de la cual el legislador puede apartarse en busca de otros fines en tanto respete la proporcionalidad de tal apartamiento. La medida de ese apartamiento radica en la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria. En este sentido PALAO TABOADA refiere a la sentencia del 3 de noviembre de 1982 del Tribunal Constitucional Federal alemán relativa a la tributación familiar, el cual adopta la tesis de atribuir al principio de capacidad contributiva un contenido más determinado permitiendo con éste fulminar la constitucionalidad de una norma. “El activismo del Bundesverfassungsgericht –expresa PALAO TABOADA– se acentúa con la incorporación a este Tribunal como juez en 1987 del profesor Paul Kirchhof, para quien el principio de capacidad contributiva es una derivación del derecho de propiedad. De nuevo aparece esta idea que habíamos encontrado ya en la doctrina italiana de la década de 1960. Este planteamiento inspira la sentencia de dicho Tribunal del 22 de junio de 1995, en la que se establece la doctrina de que el derecho de propiedad y el principio de capacidad económica impiden que la carga tributaria del sistema fiscal en su conjunto exceda del 50% de los ingresos del contribuyente.

En consecuencia, el principio de igualdad puede enfocarse a través de diversos lineamientos sintetizados en que: a) pueden existir desigualdades de tratamiento debidamente justificadas en base a la objetividad y razonabilidad de la diferencia de trato; b) ante los mismos supuestos de hecho debe otorgarse el mismo tratamiento tributario entendiendo la violación del principio cuando se introducen elementos diferenciales en forma arbitraria o sin fundamento racional; c) resiste constitucionalmente un tratamiento desigual no simplemente el fin que se persigue sino que las consecuencias que deriven de ese tratamiento desigual sean proporcionadas y adecuadas respecto de dicho fin; d) el principio de igualdad protege de la arbitrariedad pero no es esa su única misión ni fundamento, pues el principio de igualdad puede también tener su fundamento en el derecho de propiedad y en el principio de proporcionalidad.

Esta exigencia del principio de capacidad contributiva no es formal, prescindible ni soslayable, por el contrario es un mandato de raigambre constitucional construido a partir de otras garantías como la de igualdad, generalidad y la innominada de razonabilidad y fundamentalmente del bien común. Cabe recordar que la CSJN sentenció que la tarea judicial debe atender primordialmente a la vigencia de los principios amparados por la Constitución y estos “surgen de la necesidad de proveer al bien común, considerado como el conjunto de las condiciones de la vida social que hacen posible tanto a la comunidad como a cada uno de sus miembros el logro más pleno y más fácil de su propia perfección”²¹¹. El bien común (cuyas precisiones exceden el objetivo de este trabajo) propende, en primer término, a la conservación del orden y de la paz interna, en segundo

El Tribunal llega a esta conclusión sobre la base del art. 14.2 de la ley Fundamental de la República Federal de Alemania, según el cual “la propiedad obliga. Su utilización debe servir en igual medida al bien común”. (PALAO TABOADA, Carlos. *Op. cit.*, p. 781).

²¹¹ Fallos 296:65.

término a la protección de los ciudadanos contra los ataques de exterior y contra la comisión de actos delictuosos y en tercer término al fomento de los fines particulares de las personas en la medida en que sea necesario o útil para la paz y orden de la comunidad²¹². El fin del Estado es proveer al bien común en el orden temporal²¹³.

La ley no es cualquier mandamiento arbitrario de quienes ejercen el poder, sino tan solo aquel que se inspira en un fin justo, y el bien común es el fundamento iusnaturalista general y el límite de las atribuciones de la autoridad, por lo que solamente dentro de ese marco puede expedirse un derecho positivo obligatorio. Por ello, la finalidad de la ley positiva es adecuar el derecho natural a las distintas situaciones y épocas²¹⁴. En esta instancia es apropiado recordar el célebre proverbio "serás rey si obras rectamente, si no obras así no lo serás"²¹⁵.

PÉREZ DE AYALA señala la existencia de dos sistemas normativos alternativos incompatibles e incongruentes entre sí, y que se nos presentan como alternativas para configurar el tributo como institución jurídica. Uno es el modelo de coacción e indisponibilidad de los presupuestos cualitativos (hechos imponibles) y cuantitativos (bases imponibles) que determinan *—ex lege—* el que y el *quantum* de la prestación tributaria. El otro es el modelo que encuentra en el principio de capacidad contributiva la causa de la obligación tributaria²¹⁶.

²¹² VERDROSS, Alfred. *Filosofía del Derecho Occidental* Centro de Estudios Filosóficos de la Universidad Autónoma de México, 1962, pag. 129.

²¹³ JUAN XXIII, Encíclica Mater et magistra, N° 20.

²¹⁴ VERDROSS, Alfred. *Op. Cit.*, p. 130.

²¹⁵ SAN ISIDORO DE SEVILLA *Etimologías* Lib. V, cap. III, 4 Ed. B.A.C., Madrid, 1951.

²¹⁶ PEREZ DE AYALA, José Luis. "El Derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿Una antítesis insalvable?" Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Tributarios, diciembre 2003.

El ordenamiento positivo yuxtapone elementos dogmáticos de los modelos normativos pero no en forma coordinada sino en forma de subordinación: el segundo de los modelos, el que en mayor medida realiza el valor justicia pues encuentra su fundamento en la capacidad económica se subordina a la coactividad e indisponibilidad, es decir, a la norma positiva.

Indica FANTOZZI, para responder a este interrogante, que la plena vigencia del citado principio no excluye la posibilidad, en circunstancias excepcionales, que el juego de otros institutos jurídicos comporte un reparto distinto de la carga misma entre los asociados. El interés público en un reparto del peso del tributo coherente con la manifestación de capacidad contributiva a la cual el tributo se conecta, no es de mayor intensidad o peso que el interés público a la

Expresa agudamente PÉREZ DE AYALA que “al concepto de la esencia del tributo, como noumeno, (y no como fenómeno histórico) propio del realismo filosófico aristotélico-escolástico-tomista, y al margen de lo que digan el nominalismo y el constructivismo jurídico, lo que hoy existiría en nuestro Derecho positivo no serían tributos, sino fórmulas híbridas de tributo y de requisa. Desde aquella teoría ius-naturalista, -ya lo dijimos- no hay, no es un tributo, si el que llamamos tal no se ajusta a los requisitos de las cuatro «causas» del impuesto (la final, la eficiente, la material y la formal), puesto que las mismas no se limitan a predicar lo que debe ser un impuesto para ser justo, sino que su significado en el realismo filosófico sobre las esencias o naturaleza del ser (en nuestro caso, del ser del impuesto), definen los elementos necesarios al ser del impuesto. Ciertamente es, que muchos dirán que no tienen por qué compartir ese concepto de causa para explicarla como necesidad del ser, ni el iusnaturalismo jurídico, ni, tampoco, el realismo filosófico que lo inspira... el jurista que no sea ius-naturalista, sino partidario de un puro positivismo y formalismo jurídico, no necesita más respuesta: el tributo es lo que es según, -y lo es por- las configuraciones y definiciones del Derecho positivo (incluido, naturalmente, el Derecho constitucional). Y aún más simple resulta la solución para quien concibe al Derecho (y al tributo) como un mero instrumento de acción y construcción o conformación política y social, (cual parece ser la opción del constructivismo jurídico). En este último caso, -en el del constructivismo jurídico- serían las meras “reglas del juego” que resultan de la exégesis y aplicación de las normas positivas, las que constituyen el último fundamento de lo que sea, y debe ser tenido, como tributo”.

subsistencia y a la operatividad de una determinada regulación de los institutos de derecho privado²¹⁷.

Por otra parte, CALVO ORTEGA expresa que debe analizarse la constitucionalidad de la responsabilidad subsidiaria por actos lícitos, y debe hacerse a través del prisma del principio de capacidad contributiva y en relación a ello no hay duda que “tal principio exige que el tributo sea exigido, jurídicamente, al sujeto que exterioriza la capacidad contributiva. Ciertamente que esta exigencia puede ser cumplida a través del mecanismo de la acción de regreso. El ejercicio de esta acción permite que en un segundo momento, el sujeto incidido jurídicamente sea precisamente el titular de la capacidad contributiva en cuestión. El problema que plantea este precepto consiste en conocer si efectivamente el responsable subsidiario puede ejercer todos los derechos propios del sujeto pasivo y sólo esos derechos”²¹⁸. Más enfáticamente el mismo autor expresa que “hay que recordar que el responsable tributario no manifiesta capacidad económica alguna y, sin embargo, puede quedar definitivamente incidido. Así sucederá en todos aquellos supuestos en los que no prospere la acción de regreso

²¹⁷ FANTOZZI, Augusto. *La Solidarietà Tributaria*, en *Trattato di Diritto Tributario*, Diretto da Andrea AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994, Volume Secondo, p. 460.

²¹⁸ CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria subsidiaria”. Hacienda Pública Española, N° 10/1971, p. 136. El autor sostiene “En el orden constitucional esta especie de responsabilidad subsidiaria entra en fricción con el principio de capacidad contributiva. Para que este principio, que exige que el tributo sea satisfecho por el sujeto que ha manifestado esa capacidad, fuese cumplido, sería necesario que el responsable subsidiario pudiese repetir contra el titular de la capacidad contributiva en cuestión. Sin embargo, el ejercicio de esta acción de regreso no es posible. De entre las varias acciones conducentes a un restablecimiento patrimonial, procedería, en este caso, el ejercicio de la acción de enriquecimiento sin causa, pero el carácter de ilícito que tiene el presupuesto de hecho que origina esta responsabilidad impide el ejercicio de la citada acción... Por lo demás, la responsabilidad en los casos de ilícito, tiene una justificación que, sin embargo, no se puede predicar de los supuestos en que tal ilicitud falta.” *Op. cit.* p. 154)

de éste contra el contribuyente. El éxito de esta acción es difícil en la responsabilidad subsidiaria en la que éste (el deudor principal) ha sido declarado previamente fallido. También ofrece dificultades en determinados supuestos de responsabilidad solidaria...²¹⁹

El responsable se encuentra jurídicamente vinculado con el contribuyente sirviendo ese nexo de base a la ley para generar a su respecto la obligación sustancial de pagar el tributo una vez realizado el hecho imponible, todo lo cual implica que el responsable solidario es ajeno a la capacidad contributiva que se valoró para constituir jurídicamente el tributo y por consiguiente esta al margen de la circunstancia fáctica tributaria. En consecuencia, la ley no contempla la potencialidad económica del responsable solidario, sino tan sólo su vinculación jurídica con el contribuyente.

Sin perjuicio de lo expuesto, el TFN en el fallo “Masjuan” consideró que, en estos casos de responsabilidad solidaria no juega este principio de raigambre constitucional que legitima todo tributo, señalando que, debido a que el administrador es un tercero en torno al cual no se ha verificado el hecho imponible (en razón de que la ley no lo tuvo en cuenta, tuvo en cuenta al contribuyente). En efecto, señaló que “la extensión de responsabilidad a un tercero respecto de quien no se ha verificado el hecho imponible, responde por una deuda ajena que por eso mismo no puede guardar relación con su capacidad

²¹⁹ CALVO ORTEGA, Rafael. *La nueva Ley General Tributaria*. AAVV, Rafael CALVO ORTEGA, Director. José Manuel Tejerizo López, Coord., Thompson Civitas, Madrid, 2004, p. 106. Expresa el autor que “la solidaridad supone un ataque al principio de capacidad económica que sólo puede rectificarse a través del ejercicio de una acción de regreso civil lenta, costosa y de resultado incierto. Puede terminar pagando el tributo un sujeto que no manifestó capacidad económica alguna contrariando así el precepto constitucional básico del ordenamiento fiscal. Por otra parte, aleja el sistema tributario de la justicia que reclama la Constitución, art. 31.1. Pocas situaciones tan injustas como que un tributo termine siendo pagado por un sujeto que no es contribuyente. No parece insistir en estas ideas tan conocidas”. *Op. cit.* p. 171.

contributiva”²²⁰. De esta manera, la garantía de la capacidad contributiva opera en favor de la empresa (que es el contribuyente) pero no para el responsable solidario. De igual forma en la causa “Delpino”²²¹, el mismo Tribunal señaló la prudencia con que debe evaluarse el régimen dado que la responsabilidad solidaria no se encuentra vinculada al principio de capacidad contributiva (en la causa se declaró la nulidad de las actuaciones para aplicar dicha responsabilidad solidaria por diversos factores, aunque no directamente por el principio de capacidad contributiva).

La CSJN admitió que los impuestos trascienden en las sociedades modernas los fines exclusivamente fiscales en su determinación, puede considerarse no sólo la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir²²². El Estado constitucional tutela el derecho de propiedad, y no es esta una garantía formal sino que tiene a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho. En consecuencia, si se tachara de inconstitucional un gravamen por afectación de esta garantía será necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente²²³. Se afecta la capacidad contributiva del contribuyente si el gravamen detrae una parte sustancial de la renta²²⁴.

De todas formas la propia CSJN sentenció –y reiteradamente– que la garantía de igualdad ante la ley y de las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estime diversas, con tal, sin duda, que el criterio de distinción no sea arbitrario ni responda a un simple propósito de injusta hostilidad o

²²⁰ “Masjuan, Francisco” TFN, del 17.8.88, DF XXX, 481.

²²¹ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03.

²²² “López López, Luis y otro. c/ Pcia. de Santiago del Estero”, CSJN, del 15.10.91.

²²³ Fallos 271:7, consid 10 y su cita Fallos 312:2467.

²²⁴ Fallos 236:22

indebido privilegio²²⁵ razón por la cual el administrador societario podría agravarse si acreditar una palmaria violación del postulado de capacidad contributiva en la hipótesis de sustituir, al obligado principal, por su condición de responsable solidario.

Finalmente, en relación al segundo de los principios indicados en el acápite, el de no indiferencia, se pregunta FERNÁNDEZ JUNQUERA²²⁶, cuál es el límite para que el Estado desplace la capacidad económica del contribuyente anteponiendo el interés de la recaudación. El principio de no indiferencia consiste en que es obligación de la ley poner todos los medios a su alcance para que la obligación tributaria pueda ser cumplida por el contribuyente que es quien manifiesta capacidad contributiva, es esa persona la que ha sido tomada en cuenta por la ley para obligarlo a contribuir y no otra

²²⁵ Fallos 209,28

²²⁶ FERNANDEZ JUQUERA, Manuela. *Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro*. ...2003, p. 7. Señala la Catedrática de la Universidad de Alicante que “si el pago de la obligación por el responsable produce en éste graves consecuencias, por lógica, su determinación, es decir, el fijar la obligación de pago en ese tercero y no en otro, tiene que tener también una justificación suficiente. Precisamente por la distinta repercusión que tiene la responsabilidad solidaria respecto de la subsidiaria, la justificación en la determinación de las figuras debería ser distinta. Pues bien, interesa destacar que el responsable no siempre “realiza” su propio hecho, como sucede con el contribuyente respecto del hecho imponible, ya que en muchas ocasiones el responsable se limita a “estar” en una determinada situación o relación con el contribuyente. Es importante hacer esta matización en la determinación del supuesto de hecho de la responsabilidad pues entiendo que podría servir para diferenciar los supuestos de responsabilidad por actos lícitos de los de responsabilidad por actos ilícitos. Mientras que la primera no exigiría una determinada conducta del responsable, siendo suficiente que el mismo “se encuentre” en una determinada relación con el contribuyente, pudiendo, en principio, originar única y exclusivamente supuestos de responsabilidad subsidiaria, la segunda es decir la responsabilidad por actos ilícitos, exigiría forzosamente una conducta tipificada del responsable y podría originar supuestos de responsabilidad solidaria”. (FERNANDEZ JUQUERA, Manuela. *Op. cit.* ps. 7/8).

persona. Por tanto, no resulta indiferente quien cumpla con la obligación tributaria.

5. DESNATURALIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Al adoptar la ley un criterio marcadamente represivo de la figura del administrador responsable por deuda ajena, puede afirmarse que dicho administrador societario es pasible de una sanción cuando es llamado a contribuir por su actuar por otro. En consecuencia, la sanción al administrador no guardaría relación proporcional entre la causa y el efecto, entre la conducta desarrollada y el impuesto a pagar pues no atendería al parámetro de razonabilidad el cual, como señala CIANCIARDO²²⁷ “viene a dar respuesta en todos los casos a una preocupación común: la necesidad de asegurar la supremacía del contenido de las normas relativas a los derechos fundamentales frente a la necesaria regulación legislativa”.

En efecto, esta afirmación se enlaza con el principio autoevidente que nos indica que la obligación de contribuir reposa en el principio de capacidad contributiva que mide el impuesto en función de la potencialidad económica del contribuyente. Pero en el caso en análisis el impuesto del contribuyente lo tendría que ingresar de su propio patrimonio el administrador societario respecto de quien, si se midiera es capacidad contributiva no existirá correlación, proporción.

En materia sancionatoria, el principio de proporcionalidad tiene una vastísima tradición en el Derecho, encontrándose en el art. 9 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 en donde leemos que las penas deben equivaler a lo estricto y

²²⁷ CIANCIARDO, Juan. *El principio de razonabilidad*, Abaco, Buenos Aires, 2004, p. 31.

evidentemente necesario. Esta regla luego se trasbasa a la Declaración Universal de Derechos Humanos cuyo artículo 8º expresamente dispone que: “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la Ley”. Idénticas consideraciones se recogen, posteriormente, en el artículo 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que dispone: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

En nuestro ordenamiento legal, la garantía de proporcionalidad y la garantía innominada de razonabilidad se encuentran insertas en el propio concepto de estado de derecho. La primera expresamente es contemplada por el art. 4º de la CN que dispone, para todo el sistema tributario, el carácter equitativo y proporcional de las contribuciones. La segunda deviene de la construcción hermenéutica que se apoya en las normas de los arts. 28 y 33 de la CN. Ambas garantías son aplicables al régimen de infracciones tributarias y puntualmente a la sanción tributaria como consecuencia necesaria del orden alterado, ya que los principios que emanan de la CN se irradian sobre todos los institutos tributarios.

Qué se entiende por proporcionalidad? Enseña CIANCIARDO²²⁸ que hay acuerdo en definirla, en sentido amplio, “como una prescripción en virtud de la cual toda intervención pública sobre las actividades de los ciudadanos ha de ser: a) idónea, b) indispensable y c) proporcionada. Cada uno de los tres principios que integran la máxima (utilidad, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu*) requiere un juicio o análisis distinto de su aplicación: el medio ha de ser adecuado en relación con el fin; necesario –el más moderado- respecto de todos los medios igualmente eficaces y proporcionado, en la ecuación costos-beneficios y en el respecto del contenido de los derechos involucrados”.

El compromiso que asume el administrador de la sociedad puede lucir desproporcionado en la mayoría de los casos, en relación a las consecuencias de su accionar. Afirman WADE y FORSYTH que resulta claro que el principio de proporcionalidad y razonabilidad responden a una base común y deben ser consideradas en materia de imposición de sanciones²²⁹, pues es indudable que debe existir una razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del Derecho y

²²⁸ CIANCIARDO, Juan. *Op. cit.*, p. 25. Siguiendo a LINARES que “la mera legalidad es insuficiente si el contenido de la ley no es justo. De ahí que el principio de legalidad debe integrarse con el de razonabilidad. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley -y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente- un contenido razonable, justo y valioso... La razonabilidad es una regla de sustancia mientras que la legalidad es formal” (LINARES, Juan Francisco. *Razonabilidad de las leyes*. Astrea, 2º edición, 1970, p. 108.)

²²⁹ WADE, H. William R. y FORSYTH, Christopher F., *Administrative Law*, Clarendon Press, Oxford, 7º edición, 1994, p. 401. Los prestigiosos autores británicos citan como ejemplo el caso de la sanción consistente en la revocación de una licencia de comercio por excesiva severidad si se la compara con la pequeña ofensa del infractor. La sanción comentada es desproporcionada, consecuentemente irrazonable. Una mayor profundización de la cuestión en el Derecho Comunitario Europeo puede consultarse a SCHWARZE, Jürgen, *European Administrative Law*, Sweet and Maxwell, 1992, p. 781 y s.s.

la sanción consecuente, no solo porque de otro modo el valor Justicia quedaría conculcado, sino también por la propia naturaleza resarcitoria de la sanción, que es la reparación de un daño. Ante una multa desproporcionada, el contribuyente no estaría resarciendo el daño provocado, sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, lo que es inadmisibles por esa vía.

El principio de proporcionalidad desempeña, en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, un papel esencial no solo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino principalmente por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que se mueven entre márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar en la práctica, de cuantía extraordinariamente diversa²³⁰, pero ello no se plasma en el régimen de responsabilidad del director de sociedad.

Siempre es necesario considerar que la CSJN estableció (si bien en relación directa con sentencias judiciales, pero que por su acierto resultan directrices aplicables a los actos administrativos en general) que "es función de los jueces la realización efectiva del derecho en las situaciones reales que se le presentan, conjugando los enjuiciamientos normativos con los elementos fácticos del caso, y en la tarea de razonamiento que ejercitan para indagar el sentido que corresponde acordar a las normas debe atender a las consecuencias que normalmente derivan de sus fallos, lo que constituye uno de los índices mas seguros para verificar la razonabilidad de su interpretación y su congruencia con todo el ordenamiento jurídico"²³¹.

²³⁰ SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano, *Derecho Administrativo, La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Centro de Estudios Ramón Areces SA, Madrid, p. 218.

²³¹ "López Antonio Manuel c/ Explotación Pesquera de la Patagonia S.A.", CSJN fallo del 10/6/92. También Fallos 302-1611; 302:1284.

Asimismo, la doctrina del Alto Tribunal también tiene establecido el reiterado criterio en el sentido de que la misión esencial del intérprete es determinar la versión técnicamente elaborada de la norma, indagando lo que ella dice jurídicamente, mediante una interpretación sistemática y razonable, a fin de evitar soluciones disvaliosas por puro apego al texto legal²³².

Sentenció también la CSJN que debe existir una relación lógica entre la afectación del bien jurídico tutelado y la sanción que surge como reacción reparadora frente a la conducta reprochable. Si no existiera proporcionalidad entre la sanción impuesta -causa material del acto- y el comportamiento desarrollado por el destinatario de la sanción -causa final del acto- se comprometerían ambas garantías con directa afectación del estado de derecho y se desnaturalizaría al sistema de infracciones. Cabe recordar que la finalidad de la pena pecuniaria es herir al infractor en su patrimonio y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el estado²³³. Es por ello que ante una evidente desproporción entre la

²³² Específicamente en materia de infracciones sostuvo la CSJN en Fallos 203:78 que "(...) las multas administrativas, cuya finalidad es promover el más ajustado cumplimiento de las leyes y la más estricta sujeción a la disciplina que dentro de los límites de sus atribuciones establezcan las autoridades ejecutivas, importarán o no exacción no solo según cuál sea su monto, sino también según la racionalidad de la relación que dicho monto tenga con la naturaleza y las circunstancias de la infracción penada. En principio, la graduación del monto en relación con la naturaleza y circunstancias de la infracción es materia propia del poder administrador, está librada a su prudencia y no puede ser revisada por los jueces. Pero si alcanza extremos confiscatorios, el resguardo del derecho de propiedad hace necesaria la revisión judicial; no por cierto para establecer mediante ella una graduación distinta, sino para declarar la inconstitucionalidad de la atacada, sin perjuicio de que el poder administrador proceda a graduarlo de nuevo en ejercicio de las facultades que le son privativas y que la declaración de inconstitucionalidad no allana ni mutila".

²³³ Fallos 267:457.

conducta del administrador y el efecto tributario de la misma, la reacción de la Administración podría llegar al extremo de lo arbitrario.

La doctrina perfila el principio y se expide ampliamente por el criterio de relación entre daño y sanción. Expresa CAPACCIOLI que, como criterio preliminar en materia de sanciones administrativas, debe confrontarse la obligación del resarcimiento con el daño provocado pues, de lo contrario, la sanción no implicaría resarcimiento sino una disminución patrimonial injustificada por esta vía²³⁴. El autor italiano citado grafica la situación expresando: "tanto de daño, tanto de resarcimiento"²³⁵, y en igual sentido se pronuncian PERRONE²³⁶, D'AVIRRO y NANNUCCI, quienes sostienen que la sanción penal se impondrá en relación al *quantum* del impuesto no ingresado²³⁷. Agudamente apunta DEL FEDERICO que el principio de proporcionalidad es una exigencia que deviene del principio de igualdad de la finalidad reeducativa de la sanción, razón por la cual no se puede perseguir tal propósito si el tratamiento es irracional en cuanto a la comparación entre pena y delito²³⁸. GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNANDEZ expresan que la proporcionalidad en materia infraccional supone una correspondencia entre la infracción y la sanción, con interdicción de medidas innecesarias o excesivas²³⁹.

²³⁴ CAPACCIOLI, Enzo, Principi in tema di Sanzioni Amministrative: considerazioni introduttive, en *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffrè Editore, 1979, p. 125.

²³⁵ CAPACCIOLI, Enzo, *Op.cit.*, p. 126.

²³⁶ PERRONE, Leonardo, *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*. Giuffrè, Milano, 1979, p. 152.

²³⁷ D'AVIRRO, Antonio y NANNUCCI, Ubaldo, *I Reati nella Legislazione Tributaria*, CEDAM, Padova, 1984, p. 44.

²³⁸ DEL FEDERICO, Lorenzo *Le sanzioni...*, p. 80. La proporcionalidad podrá ser valorada a la luz de los intereses constitucionales relevantes y fundamentalmente como complemento del principio de igualdad.

²³⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., RAMÓN FERNANDEZ, T., *Curso...*, t. II, p. 179.

De igual forma BIELSA, al referirse a la multa, apuntó que no pueden ser confiscatorias, siendo este un límite a la potestad legislativa²⁴⁰. En igual sentido señaló CASSAGNE, respecto a la imposición de sanciones por faltas o infracciones de naturaleza administrativa, que "la sanción penal administrativa ha de respetar el principio de proporcionalidad entre la pena prevista en la norma y la conducta del agente, sobre la base de la regla de razonabilidad cuya valoración debe responder a la realización del bien jurídico tutelado y su significado social, que configura la finalidad perseguida por la Ley. Este vicio, en el procedimiento administrativo de carácter sancionador, traduce una nulidad absoluta, y al afectar la proporcionalidad inherente al objeto del acto que impone la sanción, vulnera la garantía innominada de razonabilidad, prevista en los arts. 28 y 33 de la CN"²⁴¹. Por su parte LINARES reseña en su gran obra Razonabilidad de las leyes, una nutrida familia de fallos de la CSJN en los que las multas administrativas no pueden ser confiscatorias, pues en tal circunstancia violan el derecho de defensa en juicio²⁴².

En otros términos, dentro de los límites del resarcimiento de la consecuencia generada por la función desempeñada por el administrador societario, se cuenta la necesaria correlación entre la reacción del ordenamiento jurídico con el daño ocasionado, siguiendo la regla "cuanto de daño, tanto de resarcimiento". Esto aparece si se responsabiliza al administrador? Si lo medimos con el parámetro del principio de capacidad económica, enfrentando la conducta de un

²⁴⁰ BIELSA, Rafael, "Estudios de Derecho Público", t. I, *Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1950, 1ª edición, p. 327.

²⁴¹ CASSAGNE, Juan Carlos, "En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del derecho penal", E.D. t. 143, p. 939; idem MARIENHOFF, Miguel S., "El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público" L.L. 1989-E-963, idem LINARES, Juan Francisco, *La Razonabilidad de las Leyes*, Buenos Aires, 1970, ps. 160 y ss.

²⁴² LINARES, Juan Franciso, *op. cit.* p. 196. Cita en apoyo Fallos 179:54; 171:366.

administrador societario que desempeña la tarea del cumplimiento de las obligaciones tributarias en la empresa que le otorga este trabajo, y lo desempeña como tal, como un trabajo profesional, parece que la respuesta negativa se impone. El ordenamiento jurídico dispone la sanción tributaria con el propósito preventivo de disuadir comportamientos merecedores de una sanción, desde el punto de vista de la obligación fiscal; a su vez, la sanción tiende a reparar el daño ocasionado por el contribuyente al conducirse en oposición a aquel, dentro del marco de una necesaria correlación entre el daño y la pena que es principalmente pecuniaria²⁴³. Pero esto, predicable para la sanción, no es necesariamente extrapolable a la actuación del administrador profesional del administrador societario, he aquí otra derivación de considerar el cuño represivo de la responsabilidad que se analiza.

6. EL EXCESO DE PUNICIÓN SOBRE EL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

En igual línea argumental expresada en el párrafo anterior, la falta de proporcionalidad entre la conducta contraria a la ley desarrollada por el administrador societario y la sanción consecuente que implica hacerse personalmente cargo de la obligación tributaria de la sociedad que administra con más sus accesorios, tiñe de falta de equidad al régimen en análisis y puede enfrentar al administrador –en su carácter de responsable por deuda ajena- ante un exceso de punición.

El exceso de punición aparece cuando se observa una alteración de la proporcionalidad entre infracción cometida y la sanción aplicada, que implican falta de armonía desde la perspectiva

²⁴³ CAPACCIOLI, Enzo, *Op. cit.*, p. 126.

de la razonabilidad, pueden representar dos niveles: a) en primer lugar, pueden llegar a un grado en que, sin que se comprometan en forma extrema las garantías constitucionales citadas, el infractor reciba como consecuencia del orden jurídico violado una pena excesiva, o bien, el funcionario administrativo encargado de aplicarla se extralimite en el ejercicio de las facultades a su cargo, quizá quedando dentro del marco de la legalidad, pero altamente cuestionable desde la perspectiva axiológica; b) en segundo lugar, el exceso de punición puede importar la violación de lo dispuesto por la ley suprema, al afectar las garantías individuales aseguradas en ella, por lo que la esencia del acto irrazonable es que representa un acto inconstitucional²⁴⁴.

Como señala COMADIRA, “el meollo del exceso de punición, pone de relieve el soporte axiológico del juicio de valor que permite, en cada caso, considerar excesiva una sanción. Cabe afirmar que existe exceso de punición cuando en la norma o en el acto disciplinario se contienen sanciones aplicables o aplicadas que, en relación con las tétesis orientadoras pertinentes, resultan desproporcionadas con las conductas sancionables o sancionadas, respectivamente²⁴⁵”. La razonabilidad opera como un límite a la actividad administrativa en oportunidad de ejercitar sus tareas de fiscalización tributaria, sin que por tanto exista posibilidad de opción libre sino una actuación vinculada a la correspondencia entre infracción y sanción²⁴⁶.

²⁴⁴ MARIENHOFF, Miguel, “El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público”, LL 1989-E, p. 969.

²⁴⁵ COMADIRA, Julio Rodolfo, *op. cit.* p. 274 y 275. Vease también DOCOBO, Jorge, “Potestad disciplinaria de la administración pública” JA, Doctrina, 1970, p. 248.

²⁴⁶ ZORNOZA PEREZ, J.J., *Derecho Tributario Sancionador* Civitas, Madrid, 1992, p. 112.

El concepto de exceso de punición fue aplicado por la doctrina de la CSJN. Si bien se refirió al empleo público, sus alcances debieran ser valorados para el análisis de la materia en examen. En efecto, juzgó el Alto Tribunal como excesivas las exoneraciones dispuestas por la Administración pública, transformándolas en cesantías, con fundamento en el carácter excesivo de las primeras²⁴⁷. El exceso en el castigo también puede originarse en la aplicación de una sanción que represente palmariamente una desproporción entre el efecto generado respecto de la infracción cometida, correspondiendo en tal caso limitar dicha sanción al máximo previsto en la norma²⁴⁸, pues el ejercicio de la actividad administrativa debe desempeñarse conforme a la ley, siendo que la sujeción al orden jurídico es una de las bases del estado de derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos.

El exceso de punición se encuentra vinculado, también, con la inobservancia del principio de capacidad contributiva que, se produce en esta figura. No hay proporcionalidad, por tanto es excesiva, la sanción que se produce en la persona del administrador societario que actúa por la sociedad pues, en caso de responder por la sociedad en carácter de responsable solidario, en la mayoría de los casos la sanción que implica responder por la sociedad será desproporcionada pues, como ya se expresó, la medición que el legislador hizo de la capacidad contributiva de la sociedad como contribuyente es, ciertamente, diferente a la situación personal del administrador societario.

²⁴⁷ Fallos 259:268; 267:77; LL 1984-D, p. 429 causa "Marra de Melincoff, Alicia L. c/ UBA".

²⁴⁸ "Naveiro de la Serna de López, Helena M. c/Bauhoffer, Martha B." CSJN, 19.11.92, JA N° 5832. En el caso no se trataba una infracción tributaria sino la imposición de una multa de otra naturaleza.

7. EL PRINCIPIO DE NO AUTOINCUPLICACIÓN: ¿PUEDE INVOCARLO EL ADMINISTRADOR SOCIETARIO EN SU BENEFICIO?

La Constitución Nacional consagra en su artículo 18 la garantía que proscribe la autoincriminación forzada pues dispone que: “Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”. La garantía tiene, en nuestro ordenamiento constitucional, una historia de muchos años apareciendo en el año 1813²⁴⁹. Este baluarte procesal, como señala LISICKI²⁵⁰ en un formidable trabajo sobre esta cuestión, no observó

²⁴⁹ Dice MAIER que, en el Proyecto de Constitución de la Sociedad Patriótico-Literaria, art. 201 decía: ‘Ningún ciudadano será obligado a declarar contra sí propio o confesar un crimen, ni se lo notificará para que diga en juicio lo que llanamente no conteste’. En ese mismo año, el Proyecto de Constitución de carácter federal para las Provincias Unidas de América del Sud, atribuido al diputado artiguista Felipe Santiago Cardozo y a las instrucciones de la Banda Oriental, cuyos diputados no se incorporaron a la Asamblea del año XIII, porque sus diplomas fueron rechazados, decía (art. 48): ‘Nadie será compelido en un caso criminal a delatarse a sí mismo’. El texto actual de la Constitución Nacional proviene directamente del Proyecto de Constitución de Alberdi (1852), art. 19 – ‘Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo’-, que acogió a la letra la Constitución de la Confederación Argentina (1/5/1853), art. 18, y pasó sin modificación (salvo de puntuación gramatical) a la Constitución de la Nación Argentina (23.9.1860)”. MAIER, Julio B.J.. *Derecho Procesal Penal Argentino*. Fundamentos constitucionales, Hammurabi, Buenos Aires, 1989, p.435.

²⁵⁰ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2. “Esta ausencia de toda discusión preliminar impide determinar el por qué del sugestivo apartamiento ocurrido en la redacción de la garantía contra la autoincriminación presente en el artículo 18 de nuestra Carta Magna, respecto del modo en que dicha garantía se encuentra en la Constitución estadounidense. Así, mientras que nuestra Constitución prescribe que “Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”, la Quinta Enmienda de la Constitución estadounidense dispone que ninguna persona puede ser compelida en ninguna causa criminal a ser testigo contra sí misma “No person... shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself...”. Incluso una comparación superficial entre ambos textos revela, por lo menos, una diferencia que, tomada seriamente, posee consecuencias jurídicas de máxima importancia.

una discusión puntual por parte de los constituyentes, quizá por el convencimiento de esta cláusula que evidentemente consideraban imprescindible para el debido respeto de la dignidad del individuo sometido a proceso. Esta garantía, ¿puede esgrimirla el administrador societario?

Desde la reforma constitucional de 1994, por mandato del artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, una serie de Convenciones internacionales adquirieron raigambre constitucional y estas normas consagran idéntica garantía contra la autoincriminación. En efecto, la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone en su artículo 8, 2, inc. g) que toda persona acusada de un delito tiene “Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable...”. En igual forma Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su artículo 14, 3, inc. g) otorga en favor de toda persona acusada de un delito el derecho “A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable...” Este principio también fue recogido por la Convención Europea de Derechos Humanos cuyo art. 6 dispone: “1. Toda persona tiene derecho a que su causa se juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá, tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella. 2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley”.

Efectivamente, es evidente que, mientras la “garantía estadounidense” opera exclusivamente en causas criminales (penales), la “garantía argentina” opera sin tal restricción: a estar al inequívoco texto de nuestra garantía, ésta rige con absoluta prescindencia de sede (administrativa, judicial) y de materia (penal, civil, comercial, tributaria, etc.)”. Es decir, la garantía constitucional argentina tiene una extensión menor que la americana”.

RIBES RIBES y NÚÑEZ GRAÑÓN encuentran el origen del derecho a no autoincriminarse en el Common Law, y apareció como un antídoto de protección a aquellos que criticaban a la realeza, así surgió el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable y opera como garantía en favor del procesado para que este no sea obligado a efectuar una declaración de autoinculpación²⁵¹. Señalan

²⁵¹ RIBES RIBES, Aurora y NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes “La doctrina del tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el Derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia”, Comunicación Técnica presentada ante las XXI Jornadas del ILADT, 2000, Bahía, Brasil, señalan las autoras que “Es posible situar el punto de partida de este derecho en el Common Law inglés del siglo XIII, cuando las jurisdicciones eclesiásticas comenzaron a aplicar el denominado “juramento ex officio” (“oath ex officio”) a los sospechosos de haber cometido herejía. Durante los siglos XVI y XVII dicho mecanismo fue igualmente utilizado en Inglaterra por la “*Court of Star Chamber*” con el fin de descubrir a aquellos que criticaban al rey. Con el paso del tiempo fueron surgiendo oposiciones a tal sistema que encontraron su apoyo en el principio según el cual “no es posible hacer de una persona el engañoso instrumento de su propia condena” (“*A man could not be made the deluded instrument of his own conviction*”), doctrina que se extendió no solamente en relación con los procesos especiales antes aludidos sino, merced a la evolución del *Common Law*, respecto de todo procedimiento sancionador ordinario. Particularmente bien acogido resultó el citado derecho en las colonias americanas, en razón a los abusos cometidos por los gobernadores coloniales en materia de interrogatorio, siendo plasmado en sus Constituciones o Declaraciones de derechos con carácter previo a la Guerra de la Independencia americana por siete Estados. De igual modo, pronto se reconoció que el privilegio contra la autoinculpación quedaría vaciado de contenido o reducido a un valor mínimo si la persona podía ser obligada a declarar ante las autoridades en un estadio preparatorio al inicio del proceso. El derecho a declarar contra sí mismo ha sido objeto de controvertido debate en numerosas decisiones del Tribunal Supremo de EEUU, así como en otros Altos Tribunales de tal país. Son probablemente aquéllos que siguen de cerca y estudian la jurisprudencia de los EEUU, quienes pueden aseverar la trascendencia fundamental que reviste el derecho a que nos venimos refiriendo en aquel contexto, constituyendo una de las garantías más conocidas y debatidas de la libertad personal que figura en la Declaración de derechos de la Constitución de los EEUU, a la que fue incorporada como derecho a través de la Quinta Enmienda”.

SOLER ROCH y ALIAGA AGULLÓ que “este derecho implica que el contribuyente debe ser informado de que los datos, documentos y pruebas que aporte en el procedimiento de gestión de que se trate, pueden ser incorporados a un expediente sancionador con el valor probatorio correspondiente si la constancia de los hechos probados se incorpora a documentos públicos. Ese es el momento en el cual, a la vista de probables consecuencias incriminatorias y de sus posibilidades de defensa en el trámite de audiencia del procedimiento sancionador, el contribuyente debe valorar si procede ejercer el derecho a no declarar contra sí mismo...”²⁵².

La esencia del problema que plantea el derecho a no autoinculparse radica en que, aún teniendo raigambre constitucional, tensiona el deber de colaboración. En este contexto, el administrador de una sociedad ¿podría negarse a responder a la petición del fisco alegando que, de hacerlo –es decir, cumpliendo con el deber de colaboración- se autoincrimina? En otros términos, siendo la responsabilidad del administrador de sociedades de perfil sancionatorio, la aplicación de la sanción al responsable – administrador- que se negare a aportar al fisco información de contenido autoicriminatorio: ¿no configura una violación de la garantía constitucional contra la no declaración contra sí mismo y forzada que ampara a ese contribuyente o tercero responsable? Puede observarse un punto de tensión entre la garantía constitucional, en favor del administrador y su deber de colaboración en materia tributaria en su carácter de actuar en lugar del otro.

Es evidente que se produce una situación de conflicto de intereses entre el fisco y el administrado, en razón de que éste no entregará información si no es obligado o incentivado a ello. Por otro

²⁵² SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva: “La configuración autónoma del procedimiento sancionador en manteria tributaria” en Actas de las XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, L. 2, Lisboa, 1998, p. 437-438.

lado, la Administración tributaria cada vez más apoya el éxito de su gestión en la información que le permita fiscalizar y comprobar el cumplimiento de los contribuyentes. La colaboración con la administración fiscal, puede afirmarse, que no es de cumplimiento voluntario, pues si así fuere, entrásemos en una contradicción de calificar como voluntarias, aquellas conductas que son realizadas por los contribuyentes y que en su mayoría obedecen a estímulos interpuestos por la Administración y no por cumplimiento voluntario²⁵³.

Con las facultades del fisco tendientes a la fiscalización y esta garantía constitucional contra la autoincriminación se plantea un conflicto. SPISSO sostiene que “en materia tributaria el principio de inmunidad de declaración no puede ser opuesto al deber de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización a cargo de los organismos recaudadores, ya que ello produciría efectos paralizadores de la actividad administrativa de comprobación del cumplimiento que de las obligaciones fiscales hagan los contribuyentes, privando a la Administración fiscal de una pieza esencial, sin la cual se frustrarían en gran medida la consecución de los objetivos a su cargo”. SPISSO entiende que “El interés público comprometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias justifica el establecimiento de los deberes de colaboración con la administración tributaria en sus funciones de comprobación”²⁵⁴.

²⁵³ LOPEZ MARTINEZ, J. *Los deberes de información tributaria*, p. 44.

²⁵⁴ SPISSO, Rodolfo. *Op. cit.* p. 13. Agrega SPISSO que “en la medida que el aporte de documentación e información por parte del contribuyente se utilice para la verificación del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin trascendencia en la esfera penal, no se vulnera el derecho consagrado en el art. 18 de la Constitución. Sin menoscabo de ello, en la medida que tales aportes son utilizados como elementos de prueba en el sumario administrativo tendiente a la aplicación de multas por omisión o defraudación o en el proceso judicial tendiente a la aplicación de las sanciones penales previstas en la ley penal tributaria y previsional, se configura una clara transgresión al derecho constitucional de no autoincriminarse”.

El contribuyente o responsable tiene un deber jurídico de colaboración con el fisco y su incumplimiento se sanciona con la pena de multa, cuya naturaleza penal no se controvierte. El problema, como señala LISICKI²⁵⁵, radica en que la información coactivamente exigida por el fisco puede tener un contenido autoincriminatorio para el obligado a suministrarla, y si esto es así “el contribuyente o responsable queda atrapado en uno de los peores mundos posibles: si aporta la información, escapa a la sanción que reprime el incumplimiento del deber de colaboración, pero se autoincrimina y queda expuesto al proceso y sanción derivados de esa información; si no aporta la información, no se autoincrimina, pero sufre la sanción por el incumplimiento del deber de colaboración”.

Declarar implica una manifestación de voluntad involucra no solo la palabra sino las palabras escritas, los en documentos que reflejan la voluntad de un sujeto, en otras palabras, el término “*declarar*”, tal como está contenido en la garantía contra la autoincriminación prevista en el artículo 18 de la Constitución Nacional involucra a todo aporte de información, a través del medio que fuere, es decir, palabras, escritos, documentos, etc. LINARES QUINTANA señala que “en la interpretación constitucional debe siempre tenerse en cuenta el *telos* de toda Constitución democrática, que no es sino la garantía de la libertad mediante la limitación y el control de quienes ejercen el poder”.²⁵⁶

Se comprende plenamente el funcionamiento de esta garantía en relación con el Derecho penal, pero la pregunta para nuestro interés, es ¿resulta aplicable dicha garantía a la materia tributaria o sólo se aplica al proceso estrictamente penal?. Nuestra CSJN sentenció que

²⁵⁵ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.

²⁵⁶ LINARES QUINTANA, Segundo V. *Reglas para la Interpretación Constitucional*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1979, p. 54.

esta garantía constitucional sólo rige en materia penal²⁵⁷, pero precisamente por esta razón nos preguntamos si esta garantía rige para el administrador de la sociedad, pues –repito– el régimen de responsabilidad solidaria es de cuño sancionatorio y las sanciones tributarias son de naturaleza penal²⁵⁸.

Aparece, entonces, un segundo interrogante que consiste en responder ¿cuál es la extensión de esta garantía en cabeza del responsable solidario, es decir, cuando debe entenderse que existe coacción sobre el administrador de la sociedad en su carácter de responsable solidario?. Esta respuesta luce más fácil: debe considerarse que si la información es obtenida bajo coacción, estaremos frente a una violación de la mentada garantía, y la coacción aparece cuando la información requerida tiene contenido autoincriminatorio para el responsable solidario. En este caso el administrador de la sociedad se encuentra en una disyuntiva o dilema de hierro consistente en que, si aporta la información que el fisco requiere, elude la sanción tributaria pero se autoincrimina, por el contrario, si no suministra la información requerida por el fisco, no se autoincrimina pero se expone a la sanción para la sociedad pero con responsabilidad personal y solidaria para él.

En este contexto en el que el requerimiento tributario de suministrar información autoincriminatoria -que conlleva la sanción si no se cumple- debe reconocerse al administrador, como responsable solidario, el derecho de ampararse en esta garantía constitucional contra la autoincriminación forzada. Ello en razón de que el administrador está siendo obligado a declarar contra sí mismo, ya que

²⁵⁷ Fallos 238:416; 240:416; 253:493; 259:287.

²⁵⁸ La CSJN en reiterados precedentes afirmó que las multas tributarias no tienen un fin reparatorio del daño sino que tienen por propósito castigar la violación de una norma, agrediendo el patrimonio del infractor, por ello las sanciones tributarias tienen naturaleza penal, cfr. entre otros, Fallos 192:229; 195:56; 200:495; 205:173; 270:29; 271:338.

si no cumple con el requerimiento de la información la sanción se le aplicará a él.

Veamos dónde radica la obligación de colaboración con la administración por parte del administrador de sociedades. El artículo 35 de la LPT en sus incisos a) y b) textualmente disponen que: “La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá: a) citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijara prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas; b) exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalados”.

También, el art. 33 *-in fine-* y el art. 35 *-inc. c-* de la LPT, facultan a la Administración fiscal para requerir de los contribuyentes o terceros responsables la puesta a disposición, para su inspección, de los libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible. Por esta razón, el administrador de la sociedad debe aportar la información

y/o la documentación que se le solicita, sin que la LPT contemple ninguna excepción a este deber.

Si el fisco requiere la información y el administrador de la sociedad no cumple, la sanción que para ello prevé art. 39 LPT es la multa –que como sabemos es de naturaleza penal- aplicada con motivo de la violación de las disposiciones de la LPT –que es la que contiene las referidas disposiciones sobre la obligación de colaborar-, de las leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y por toda otra norma de cumplimiento obligatorio que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes tendientes a fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

Y hay un agravamente precisamente tendiente a disuadir a quien no cumpla con la obligación de colaborar, pues la multa se eleva cuando hubiere resistencia fiscal por parte del contribuyente o responsable, cuando se omita proporcionar datos requeridos por la Administración fiscal o cuando no se conservaren los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

En consecuencia, estamos frente a una situación jurídica involucrada en la garantía constitucional contra la autoincriminación pues la LPT prevé sanciones –las que tienen naturaleza penal, insisto- por ello estamos frente a la garantía contra la autoincriminación.

7.1. La interpretación del tema en el Derecho comparado

En Europa, la Convención Europea de Derechos Humanos – hemos transcripto el art. 6- no reconoce *expresamente* la garantía contra la autoincriminación forzada, sin embargo la vigencia de la misma se interpreta implícita dentro del espíritu de aquella norma.

Puede apreciarse el caso *Funke v. France*²⁵⁹, comentada por LÓPEZ DÍAZ²⁶⁰, el Tribunal Europeo reconoció el derecho a no declarar y a no contribuir a la propia incriminación, interpretando que el mismo la garantía alcanza a la expresión verbal como entrega de información documental. El Tribunal Europeo falló en igual sentido en la causa *Saunders v. United Kingdom*²⁶¹ en el cual el Tribunal sentenció que

²⁵⁹ Sentencia de fecha 25 de febrero de 1993. El Tribunal Europeo, en esta causa sentenció que “El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de conseguir ciertos documentos cuya existencia presumían, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero las características especiales de las leyes sobre derechos de aduanas no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona acusada en materia penal, según el significado propio de esa expresión en el art. 76, a no declarar y a no contribuir con su propia incriminación”.

²⁶⁰ GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 71 y ss. LÓPEZ DÍAZ con relación a la causa *Saunders*, señala que el criterio del Tribunal “...resulta de la máxima trascendencia, ya que impide la intercomunicación de pruebas entre un procedimiento sancionador y otros procedimientos administrativos previos, saliendo así al paso de la práctica fraudulenta que supone incorporar a un procedimiento sancionador datos, documentos, etc., obtenidos en el procedimiento liquidador previo, en el que, como ya hemos señalado, no hay obstáculo alguno al establecimiento de deberes de colaboración y a la previsión de sanciones en caso de incumplimiento”, cfr. p. 73.

²⁶¹ La Corte Europea sentenció: “Las exigencias generales de Justicia contenidas en el art. 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo. No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la *Serious Fraud Office* no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado, no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho”.

viola el artículo 6 de la CEDH si se admite, en un procedimiento sancionador material incriminante, la documentación obtenida en otro procedimiento anterior (sustanciado ante otro organismo administrativo) bajo la condición de que si no facilita ese otro expediente, se aplicará una sanción. Esta doctrina jurisprudencial impide la comunicabilidad de pruebas entre el procedimiento sancionador y otros procedimientos administrativos previos, dispone la incomunicación total de datos entre uno y otro procedimiento “de tal manera que en el procedimiento inspector se actuaría eficazmente el deber de colaborar-contribuir, y en el procedimiento sancionador se salvaguardaría el derecho a no autoinculparse”²⁶².

En el Asunto *Bendenoun v. Francia*²⁶³ reiteró la posibilidad de ejercer el derecho a no declarar contra sí mismo que ostenta toda persona sometida a un proceso administrativo sancionador, particularmente en materia tributaria. A ello dio lugar el hecho de que el Sr. Bendenoun había sido objeto no sólo de procesos penales sino también de procesos administrativos que propiciaron la determinación de cuotas a ingresar en concepto de tributo, así como la imposición de sanciones. El Tribunal resolvió de forma terminante que el artículo 6 de la CEDH resultaba igualmente de aplicación en materia tributaria, razón por la cual el derecho a no declarar contra sí mismo sería invocable, sin duda alguna, en aquellos casos en que pudiera existir delito fiscal.

²⁶² LAGO MONTERO, J.M.: “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, en Jornadas Latino-Americanas de Dereito Tributário, Livro 2, Lisboa 1998.

²⁶³ TEDH. “Bendenoun c. Francia”, Sentencia de 24 de febrero de 1994.

LÓPEZ DÍAZ²⁶⁴ resume la doctrina en los siguientes postulados:

a) El artículo 6 de la CEDH reconoce un derecho a no autoinculparse que puede ser invocado tanto por personas físicas como por personas jurídicas; b) en procesos penales propiamente dichos, este derecho puede ser invocado por personas incursoas en procedimientos administrativos sancionadores (entre ellos los tributarios) siempre que las sanciones reúnan unas circunstancias de generalidad, cuantía o importancia que las aproximen a las sanciones penales; c) el derecho a no autoinculparse comprende el derecho a negarse a aportar cualquier información, ya sea oral, escrita, etc... e impide, a su vez, que puedan incorporarse al procedimiento sancionador los datos o pruebas obtenidos en un procedimiento anterior bajo la amenaza de una sanción y d) la persona inmersa en el procedimiento sancionador debe ser informada de su derecho a no autoinculparse.

En Estados Unidos, la percepción jurídica de la cuestión es aún más depurada y precisa. LISICKI²⁶⁵ en su profundo análisis de la cuestión pasa revista y sintetiza la nutrida gama de fallos de la jurisprudencia norteamericana a través de los cuales se revela que la Corte Suprema de los Estados Unidos interpretó restrictivamente los alcances de la Quinta Enmienda. Entre estos precedentes LISICKI destaca los casos *Boyd v. United States*²⁶⁶; *Counselman v.*

²⁶⁴ LÓPEZ DÍAZ, Antonio. “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, XIX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa, Portugal, 1998.

²⁶⁵ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.

²⁶⁶ En *Boyd vs. United States* (116 U.S. 616, 1886) la Corte norteamericana sostuvo: “...No hemos podido percibir que el secuestro de los libros y papeles privados de un hombre para ser usados como evidencia contra él, es sustancialmente diferente que forzarlo a ser testigo contra sí mismo...y somos de la opinión de que la entrega compulsoria de los libros y papeles privados del dueño de bienes que

*Hitchcock*²⁶⁷; *Hale v. Henkel*²⁶⁸; *Wilson v. United States*²⁶⁹; *United States v. White*²⁷⁰; *Bellis v. United States*²⁷¹; *Fisher v. United States*²⁷²; *United States v. Doe*²⁷³ y *Braswell v. United States*²⁷⁴.

pretenden ser confiscados una acción como ésta es forzarlo a ser testigo contra sí mismo, dentro del sentido de la Quinta Enmienda de la Constitución”.

²⁶⁷ En *Counselman v. Hitchcock* (142 U.S. 547, 1892), sentenció “Es imposible que el significado de la provisión constitucional [la garantía contra la autoincriminación] sólo pueda ser que una persona no sea compelida a ser testigo contra sí misma en una causa penal seguida contra él. Ciertamente, la provisión cubre tales casos; pero no se limita a los mismos. El propósito [de la garantía] fue asegurar que una persona no debe ser compelida, cuando actúa como testigo en cualquier investigación, a dar testimonio que pueda tender a demostrar que ella misma ha cometido un crimen...Se argumenta en favor de la parte apelada que la investigación llevada a cabo frente al Gran Jurado no era una causa penal, sino que tenía el sólo propósito de determinar si un delito había sido cometido, o si alguien debía ser acusado por un delito, no existiendo a dicho momento ni acusador ni acusados, y que una causa penal sólo se origina cuando [el Gran Jurado] genera un dictamen acusatorio...Es un antiguo principio probatorio que un testigo no puede ser compelido, en ningún procedimiento, a pronunciarse o dar testimonio que tienda a incriminarlo o a sujetarlo a multas, penalidades o forfeitures...”.

²⁶⁸ En *Hale v. Henkel* (201 U.S. 43, 1906) trataba de la citación del Sr. Hale para brindar testimonio y aportar documentación relativa a la compañía de la que era secretario y tesorero, dentro de una investigación judicial. Hale se presentó ante el Tribunal pero se negó a responder a las preguntas que se le formularon y a aportar la documentación solicitada, con fundamento en su potencial contenido incriminatorio y tal reticencia motivó su arresto por desacato. El Tribunal sostuvo que “el objeto de la enmienda [Quinta Enmienda] es establecer en lenguaje expreso y sobre una base firme el principio general de jurisprudencia inglesa y americana, según el cual nadie debe ser compelido a brindar testimonio que pueda exponerlo a una imputación penal. No se establece que no puede ser compelido a declarar respecto de hechos que puedan afectar su reputación o probidad, o incluso que tiendan a degradarlo; pero la línea es trazada sobre aquellos testimonios que puedan exponerlo a persecución [penal]. Si el testimonio se refiere a hechos criminales ocurrido hace largo tiempo, respecto de los cuales no cabe persecución por estar prescriptos, o porque el testigo ha recibido perdón o le ha sido garantizada inmunidad, la enmienda no se aplica... Pero se insiste en que, mientras que la inmunidad penal legalmente acordada puede proteger testigos individuales, no protegería a la corporación de la cual el apelante fue agente y representante. Esto es

cierto, pero la respuesta es que [el estatuto legal inmunizante] no fue designado para operar de ese modo. El derecho de una persona, bajo la Quinta Enmienda, de rehusarse a autoincriminarse es un privilegio puramente personal del testigo. Nunca fue pensada para permitirle [al testigo] argumentar que su testimonio podría incriminar a una tercera persona, incluso si él fuera agente de esa persona. Un privilegio tan extensivo podría ser usado para detener el interrogatorio de todo testigo llamada a atestiguar frente a un Gran Jurado respecto de los hechos o negocios de su empleador, siendo éste ya un individuo, ya una corporación...La enmienda se limita a una persona que puede ser compelida en una causa penal a ser testigo contra sí misma; y si ésta no puede invocar el privilegio en resguardo de un tercer individuo, ciertamente no puede invocarlo en resguardo de una corporación... Habiendo establecido que, en virtud de la Ley de Inmunidad de 1903, el testgo no podría invocar para sí la Quinta Enmienda, se sigue que el no puede invocar la enmienda contra la entrega de libros y papeles, toda vez que, respecto de aquellos, él también estaría protegido por la ley inmunizante. Si cada vez que un funcionario o empleado de una corporación convocado como testigo frente a un Gran Jurado, pudiera rehusarse a entregar los libros y documentos de dicha corporación, sobre la base de que aquellos tenderían a incriminar a la misma, ello resultaría en el fracaso de un vasto número de casos donde el ilícito sólo puede acreditarse a partir del examen de tales papeles. Asumiendo que el testigo era un funcionario de la corporación investigada y que, como tal, estaba facultado para hacer valer los derechos de la corporación respecto de la entrega de sus libros y papeles, somos de la opinión de que, en el supuesto, existe una clara distinción entre un individuo y una corporación, y que esta última no tiene derecho a rehusarse a a entregar sus libros y papeles para su examen por el estado”.

²⁶⁹ *Wilson v. United States* (221 U.S. 361 1911), que trataba sobre la investigación de delitos de una compañía en el que fue citado a declarar el presidente de la sociedad, quien se negó a aportar la documentación que el Tribunal le exigía porque su contenido lo podría comprometer. Al Presidente de la sociedad se lo arrestó por desacato y el Tribunal sentenció que “El apelante afirma su privilegio contra la autoincriminación. No hay aquí cuestión referida a testimonio oral, toda vez que él no fue compelido a atestiguar. Indudablemente [el privilegio] lo protegía contra la entrega forzada de sus libros y papeles privados...Pero se extiende [el privilegio] a libros de la corporación? Porque no puede cuestionarse el carácter de los libros requeridos. Ellos fueron descriptos en el requerimiento como los libros de la corporación y fueron tales libros aquellos que, habiendo admitido su posesión, él retuvo. Las copias de cartas escritas por el presidente de la corporación en el curso de sus transacciones eran tan parte de la documentación propiedad de aquella, sujeta a su control y al deber de aportarlas cuando legalmente requeridas en el curso de

procedimientos judiciales...Obviamente, el no puede convertir en propios tales libros mediante el recurso de mantener en ellos copias de cartas privadas... Allí donde los documentos privados de alguien tiendan a incriminarlo, el privilegio existe incluso aunque hayan sido escritos por otra persona. Y allí donde el funcionario de una corporación está en posesión de registros corporativos que evidencian su delito [personal], no hay sustento para afirmar que él puede ser forzado a entregarlos si aquellos fueron confeccionados por una tercera persona, pero que puede retenerlos si él mismo los confeccionó. Los libros [corporativos] no son su propiedad ni en el primero ni en el segundo caso... Llegamos así al argumento más general del apelante, presentado por su defensa: 'el funcionario de una corporación que efectivamente posee, custodia y controla los libros o papeles de la corporación, que le son requeridos a través de un mandato judicial, tiene derecho a la misma protección contra la exposición de los mismos si su contenido tiende a incriminarlo, como si los libros y papeles fueran absolutamente suyos. Pero la custodia de documentos incriminantes no basta, por sí misma, para proteger al custodio contra su entrega forzada. La cuestión sigue girando en torno a la naturaleza de los documentos y al título en cuya virtud se los posee...Así, en el caso de registros públicos y documentos oficiales, el hecho de su posesión material o de su custodia legal no justificaría la resistencia a su inspección por el funcionario que las detente, incluso si el registro hubiese sido confeccionado por él mismo y proporcionara evidencia de su conducta delictiva...El principio se aplica no solo a documentos públicos en dependencias públicas, sino también a registros cuyo mantenimiento exige la ley para proporcionar información adecuada respecto de transacciones que son legítimo objeto de regulación gubernamental, y para el cumplimiento de restricciones válidamente establecidas. Allí el privilegio que existe respecto de papeles privados no puede ser mantenido... Las facultades [oficiales] de investigación resultarían seriamente obstaculizadas en su efectivo ejercicio si funcionarios [corporativos] culpables pudieran rechazar la inspección de los registros y papeles de la corporación. Ello no sería un reconocimiento sino una injustificable extensión de derechos personales de los que disfrutaban. Ellos pueden negarse a proferir, en el estrado de los testigos, una sola palabra autoincriminatoria. Ellos pueden exigir que cualquier acusación que se les dirija sea formulada sin la ayuda de su testimonio oral o de la entrega forzada de sus papeles privados. Pero la facultad de contralor que existe respecto de la corporación lógicamente alcanza a los libros societarios, a despecho de la conducta de su custodio”.

²⁷⁰ En *United States v. White*, (322 U.S. 694, 1944) sostuvo que el funcionario de un sindicato es una entidad colectiva no amparada por la garantía contra la autoincriminación, por tanto no puede escudarse en la garantía para no entregar documentación. La Corte sostuvo que la Quinta Enmienda sólo se aplica a

personas físicas y protege exclusivamente a papeles privados, por tanto, los funcionarios de una entidad colectiva actúan como agentes de la misma. Es por ello que los registros oficiales y documentos de la organización que aquellos tienen en su poder, los tienen en su condición de representantes y no a título personal razón por la cual no pueden ser protegidos por el privilegio personal contra la autoincriminación, aún cuando la entrega de la documentación pueda incriminarlos. “La mayor parte de la evidencia de ilícitos cometidos por una organización o por sus representantes se encuentra generalmente en los registros oficiales y en los documentos de dicha organización. Si la cobertura del privilegio fuera arrojada sobre tales registros y documentos impersonales, la imposición efectiva de muchas leyes federales y estatales resultaría imposible”.

²⁷¹ En el caso *Bellis v. United States*, (417 U.S. 85 1974), la Corte sentenció que el socio de una pequeña sociedad no puede rehusarse a entregar los registros societarios a riesgo de incriminarse ya que “...un reclamo de privacidad o confidencialidad no puede ser sostenido respecto de los registros financieros de una persona jurídica. El control de tales registros es, generalmente, estrictamente regulado por la ley o por las reglas y regulaciones de la organización, y el acceso a los registros es, generalmente, garantizado a otros en la organización. En tales circunstancias, el custodio de los registros de la organización carece de control sobre el contenido y ubicación de tales registros y [carece] del derecho de apartarlos de la vista de otros, propio de un reclamo de privacidad y confidencialidad”.

²⁷² En el caso *Fisher v. United States*, (425 U.S. 391, 1976) la Corte rechazó la invocación de la garantía contra la autoincriminación efectuada por un contribuyente que negaba al fisco americano los papeles de trabajo confeccionados por el contador. “Una mandamiento judicial dirigido a un contribuyente, exigiéndole la entrega de los papeles de trabajo de su contador –en su posesión-, aparece, sin duda, una coacción sustancial. Pero no fuerza a brindar testimonio oral; ni debiera forzar al contribuyente a reaseverar, repetir o afirmar la verdad de los contenidos de los documentos buscados. Por lo tanto, no se violaría la Quinta Enmienda por el sólo hecho de que los papeles, per se, pudieran incriminar al contribuyente, dado que el privilegio protege a la persona sólo de ser incriminada por sus propias comunicaciones verbales, obtenidas compulsivamente...El contribuyente no puede rehusarse a cumplir con el mandamiento judicial simplemente sosteniendo que la pieza de evidencia que se le exige aporte, contiene información incriminante, volcada por él o por otro... Si la Quinta Enmienda protegería a un contribuyente de la obligación de aportar sus propios registros impositivos, en su posesión, es una cuestión no planteada aquí; porque los papeles aquí exigidos no son sus ‘papeles privados’”.

7.2. La experiencia en la jurisprudencia argentina

²⁷³ En el caso *United States v. Doe*, (465 U.S. 605, 1984) la Corte sostuvo: “En *Fisher*, la Corte expresamente declinó expedirse acerca de si el privilegio de la Quinta Enmienda protege los contenidos de los registros tributarios de un contribuyente, en su posesión...Tal como notamos en *Fisher*, la Quinta Enmienda sólo protege al individuo que invoca el privilegio, de la autoincriminación forzada. Donde la confección de registros comerciales es voluntaria, no hay compulsión presente...El apelado [el contribuyente] no sostiene que el preparó los documentos contra su voluntad o que el mandamiento lo forzaría a a reaseverar, repetir o afirmar la verdad de sus contenidos. El hecho de que los registros estén en su posesión es irrelevante para determinar si su creación fue forzada. Por lo tanto, sostenemos que los contenidos de tales registros no están protegidos por el privilegio”. Señala LISICKI que “no se encuentra en este precedente una explicación concreta a partir de la cual poder entender por qué la Corte deriva, de la voluntariedad en la creación de un documento, la prueba de que la exigencia de entregarlo no supone forzar la voluntad de su creador. *Doe* constituye, prácticamente, el fin de toda aspiración a recurrir a la Quinta Enmienda para rehusarse a entregar documentación comercial (contable, societaria, tributaria, etc.), con base en su contenido potencialmente incriminatorio para quien está obligado a entregarla. Es, claramente, el tiro de gracia a la vigencia de *Boyd* en lo que hace a esta particular clase de documentación”.

²⁷⁴ En el caso *Braswell v. United States*, (487 U.S. 99, 1988) quien presidía dos sociedades de las cuales era único accionista se negó a entregar documentación al amparo de la Quinta Enmienda, con fundamento en que entregar esa documentación, por su contenido testimonial y eventualmente autoincriminatorio invocando además la “*collective entity doctrine*” no era aplicable al caso de una corporación tan pequeña que, en rigor, no era más que su *alter ego*. La Corte señaló “el peticionante ha manejado su negocio bajo una forma societaria y nosotros desde antiguo hemos reconocido que, de cara a la Quinta Enmienda, las corporaciones y otras entidades colectivas son tratadas de manera diferente a los individuos... notamos, además, que reconoce un privilegio en los términos de la Quinta Enmienda a favor de los custodios de registros de entidades colectivas iría en detrimento de los esfuerzos del Gobierno por perseguir el ‘crimen de cuello blanco’, uno de los problemas más serios que enfrentan las autoridades...Si los custodios pudieran invocar el privilegio, las autoridades se verían frustradas no sólo en sus esfuerzos por hacer cumplir la ley contra aquellos, sino también en la investigación de organizaciones”.

La CSJN consideró que “la garantía constitucional de no ser obligado a declarar contra sí mismo sólo rige en materia penal”²⁷⁵

Las facultades de verificación y fiscalización con que cuenta el fisco se nutren con el deber de colaboración que tiene el contribuyente, y si no cumple la consecuencia es la sanción. Por ello violentan la garantía constitucional contra la autoincriminación. El contribuyente y el responsable que tenga la obligación de aportar al fisco información sobre el hecho imponible, se encuentra con el dilema de hierro en el sentido de que si declara, se autoincrimina. Como señala LISICKI²⁷⁶, la estructura iusfilosófica de un verdadero Estado de Derecho determina que su represión sólo resulta admisible a partir del respeto de ciertos principios, entre los cuales se encuentra la garantía contra la autoincriminación forzada: la idea es que reprimir delitos sin respetar tales principios lejos de facilitar la consecución del bien común, la socava.

El proceso administrativo de determinación de impuestos, la Administración fiscal cuenta con las herramientas para exigir coactivamente y bajo la amenaza de las sanciones previstas en el ordenamiento vigente, la colaboración de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de estos. Pero el proceso sancionador se rige por reglas distintas en las que rige, constitucionalmente amparado, el derecho del administrado a inhibirse de la declaración cuando esto lo compromete, aún cuando ello derive en la imposibilidad de proseguir con dicho proceso sancionador por inexistencia de pruebas.

²⁷⁵ Fallos 238:416; 240:416; 253:493; 259:287.

²⁷⁶ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.

Sobre la cuestión existen posiciones divergentes, las que consideran que el proceso administrativo y el penal son diferentes y la que opina que²⁷⁷.

La jurisprudencia argentina, sobre la cuestión, es escasa, encontrándose algunos precedentes aislados en los que la Cámara Nacional Penal Económico sentenció que esta garantía no es invocable por una persona jurídica sino sólo pueden hacerlo las

²⁷⁷ En este sentido afirma SPISSO que “no se puede alegar que exista contradicción entre la utilización de pruebas obtenidas coactivamente para determinar de oficio el tributo y la prohibición de hacerlas valer en el proceso sancionador. Uno y otro proceso se rigen por reglas distintas. En uno prevalece la obligación de colaborar con la Administración en tanto que en la esfera penal la prohibición tiene sustento constitucional, y hace a la dignificación de la persona humana. Y aunque el proceso sancionador haya que clausurarlo por falta de pruebas utilizables en dicho proceso ello resulta incontestable por el imperio de exigencias constitucionales. Se trata de los mismos hechos pero abordados desde ópticas distintas”, (SPISSO, Rodolfo. *Op. cit.*). Por el contrario, BERTAZZA y DÍAZ ORTÍZ no admiten, como principio, la invocación del derecho a no declarar contra sí mismo de un contribuyente o tercero responsable frente a un requerimiento de información formulado por el fisco en los términos del artículo 35 LPT, ni siquiera si la información requerida posee contenido autoincriminatorio. En efecto, señalan que “la prueba recabada ‘legítimamente por el fisco en ejercicio de las facultades otorgadas en el artículo 35 de la Ley 11.683 (t.o.1998), pueden hacerse valer en un proceso penal posterior...La cuestión adquiere mayor complejidad con la vigencia de la Ley 24.769 que habilita el doble proceso penal y contencioso administrativo simultáneamente. La promiscuidad de la actuación del órgano de fiscalización puede llevar a confusión ya que ambos procesos se tiñen o contaminan recíprocamente sin permitir establecer dónde concluye uno y comienza el otro. En efecto, entre el deber de colaboración que rige en el proceso administrativo y el derecho de guardar silencio que es inherente a la defensa en el proceso penal, no vacilamos en inclinarnos por este último si bien la ausencia de delimitación puede producir tropiezos insalvables y enojosos”. (BERTAZZA, Humberto y DÍAZ ORTÍZ, José. “Propuestas en torno a un futuro estatuto del contribuyente” en trabajos correspondientes a las XXIX Jornadas Tributarias, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Noviembre 1999, volumen 1).

personas físicas, como si las garantías constitucionales quedaran reservadas a las personas naturales y no a las ideales²⁷⁸.

²⁷⁸ “Alfa Compañía de Seguros S.A. s/Ley Penal Tributaria”, CNPenal Econ., Sala A, c.34.181, del 15.11.94 en el que la Cámara sentencia: “Que en el caso no hay todavía ninguna persona imputada y, por otra parte, el derecho de que se trata, según la tradicional interpretación que se ha efectuado de la quinta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, fuente del art. 18 de nuestra Constitución Nacional, está circunscripto a las personas de existencia visible. No puede invocárselo cuando se requiere presentar documentos que pertenecen a una entidad o asociación...aun en la hipótesis en que de esos documentos pudieran derivar riesgos de incriminación para el agente de la persona jurídica que los tiene en su poder”. El precedente “*Estruct Horm S.A. s/Ley 23.771*” CNPenal Econ., Sala A, c. 35.367 del 20.9.95, que falló “el cuestionamiento del apelante referido a lo inapropiado que resulta requerir manifestaciones o exhibiciones de libros o documentación vinculados a los hechos sometidos a investigación, por estar en pugna con el derecho a no declarar contra sí mismo, no puede tener tampoco acogida favorable. El derecho de que se trata...sólo cabe que se invocadopor las personas de existencia visible, no cuando se requiere presentar documentos que pertenecen a una entidad o asociación”; y la causa “*Cooperativa de Trabajo Inducoop Ltda. s/infracción ley 23.771*”, CNPenal Econ., Sala A, c.37.170 del 5.12.96 que resolvió la apelación presentada por la Agente Fiscal contra una resolución que disponía el archivo de actuaciones penales, como consecuencia de que el informe elaborado por el fisco a requerimiento del instructor se basaba en pruebas requeridas al contribuyente en los términos de los artículos 40 y 41 LPT (t.o.1978), sin haberle advertido que los elementos aportados serían utilizados en sede penal. En la causa *Seven Seas*. Cámara Nacional Penal Económico, sala A, del 19.12.03 expresando el tribunal “Que en cuanto al resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo, ya se ha señalado en precedentes del tribunal que no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridos en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley. Menos aún cuando se trata de un ente de existencia ideal y no de una persona física, que es quien puede invocar el derecho establecido en el art. 18 de la Constitución Nacional (conf. “*Estruct Horm SA*, reg. 490/1995; “*Alfa Compañía Argentina de Seguros SA*”, reg. 572/1994, de esta sala A). Que los límites constitucionales a que deben ajustarse las normas legales que obligan a llevar registros y permitir inspecciones de órganos administrativos no entran en juego cuando hay una clara relación entre la actividad económica reglamentada y el interés público (cfr. CSJ de EEUU, “*Shapiro v. United States*”, 335, US 1, 1948)”.

Esta interpretación, limitativa a las personas física, conlleva una extraña anomalía, cual es sostener que el Estado, habiendo facultado a una empresa a hacer uso de ciertas atribuciones, no pudiera, en ejercicio de su soberanía, investigar cómo han sido empleadas tales atribuciones, si han sido abusadas y, con ese propósito, exigir la entrega de los libros y papeles societarios²⁷⁹, señalando al respecto LISICKI que esta es la corriente doctrinaria conocida como “*collective entity doctrine*” cuya síntesis es que la garantía contra la autoincriminación no opera a favor de corporaciones²⁸⁰.

7.3. Conclusión

A fin de liberarse de las eventuales multas por no cumplir con el deber de colaborar, el contribuyente o responsable, según el caso, debería expresar su decisión de no suministrar la información solicitada bajo el amparo del derecho a no autoincriminarse. No se trata de proteger el abuso de los contribuyentes sino de encastrar los intereses del Estado que se proyectan sobre el contribuyente y responsables con el deber de contribuir, con los derechos de los contribuyentes y responsables, también constitucionalmente amparados.

No existe un conflicto que no pueda solucionarse entre los derechos del fisco y los del contribuyente. La Administración fiscal cuenta con herramientas para cumplir con su misión de verificación y fiscalización sin vulnerar este derecho constitucionalmente amparado. Esas herramientas radican en las órdenes de allanamiento (art. 35 de la

²⁷⁹ *Hale v. Henkel* (201 U.S. 43, 1906)

²⁸⁰ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.

LPT) y en la aplicación de presunciones y ficciones (art. 18 de la LPT).

La posición recalcitrante del contribuyente puede superarse con la orden de allanamiento, art. 35 LPT, ya que sus incs. d) y e) facultan al fisco a: “d) requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento... e) recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse...”.

La secuencia lógica para interpretar la cuestión parece simple: a) existe la garantía constitucionalmente amparada; b) se aplica en el Derecho penal; c) las sanciones tributarias son de naturaleza penal; d) el administrador de la sociedad a cargo del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad es responsable personal y solidario con el contribuyente y e) el deber de colaboración está protegido con una serie de sanciones, que en última instancia recaerían sobre este administrador de la sociedad. Sin embargo parece improbable que los tribunales argentinos, en la práctica, hagan lugar a la petición de un contribuyente que invoque esta garantía constitucional pues dudo que un juez privilegie esta garantía ante otro valor muy importante, esencial para la vida del Estado, como es el deber de colaborar del contribuyente destinado a su obligación de contribuir.

Pero lo que un tribunal debe evaluar, frente a la invocación de esta argumentación rigurosa, es que no estamos analizando esta

garantía desde la perspectiva del contribuyente –es decir, la sociedad– sino de un sujeto más alejado a la configuración del hecho imponible, como es el administrador de la sociedad como responsable solidario.

8. EL DERECHO A INVOCAR EL ERROR EXCUSABLE

8.1. Concepto

El administrador societario encargado del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, sea o no un técnico versado en la materia fiscal, puede por diversas razones incurrir en error, y éste puede ser invocado para la no aplicación de una sanción tributaria, una vez más recordamos que tanto la jurisprudencia como la doctrina han indicado que, el régimen de responsabilidad solidaria, es de cuño sancionatorio, represivo.

Ontológicamente no existe diferencia entre el ilícito penal y el ilícito tributario. El régimen de responsabilidad del administrador societario es de tinte represivo y, por tal carácter, necesariamente debe admitirse el plexo garantista que el Derecho penal acuerda al administrado frente al ilícito penal²⁸¹. Consecuentemente, esta

²⁸¹ AFTALIÓN, Enrique R., “El derecho penal administrativo en la Corte”, LL 40-443; “Pero ocurre que no han podido aún fijarse esas diferencias esenciales entre falta y delito, debiendo el científico atenerse, cada vez que tenga que desentrañar el carácter delictual o contravencional de una infracción, a los datos dogmáticos de un ordenamiento jurídico concreto. Buena prueba de ello puede verse en el hecho de que el legislador puede transformar delitos en faltas, y viceversa.” cfr. también “El derecho penal “administrativo “ como Derecho Penal especial. Notas de polémica y de política criminal”, LL 75-824 y “Acerca de las faltas y contravenciones. El Código penal como legislación supletoria en materia contravencional”, nota conjunta publicada con Laureano LANDABURU (h), LL 32-410). ALTAMIRANO, Alejandro C., “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario,

concepción deriva en la aplicación de los principios constitucionales que rigen la materia penal al derecho sancionador tributario como también los principios del Código Penal al derecho sancionador tributario. En efecto, el Código Penal en su artículo 4 textualmente establece que: “Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”.

Señala VAZQUEZ que esta norma adquiere una relevancia superlativa en lo que hace al sistema represivo tributario por tres razones: a) en punto al error, el art. 34 inc. 1) del Código Penal lo contempla, haciendo referencia a la “ignorancia o error de hecho”, en tanto la LPT en su art. 45 prevé el “error excusable” como causal de exculpación en la figura de omisión de impuestos; b) en razón de que la LPT, una ley emanada del Congreso de la Nación, no cabe duda que ella está incluida dentro de las leyes especiales a que se refiere el art. 4 del Código Penal y c) con fundamento en la unidad del ordenamiento sancionatorio puede afirmarse que las normas previstas en el Código Penal son aplicables a la materia infraccional, estando la misma impregnada de los principios que lo informan a los fines de interpretar la ley especial²⁸². Siendo imprescindible la concurrencia del elemento psicológico en la conducta del administrador para que proceda el acto

N. 3, Edersa, p. 9 a 18; VÁZQUEZ, María. “El Error excusable en la Ley de Procedimientos Tributarios”. Ponencia presentada ante las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de Noviembre de 2002.

²⁸² VÁZQUEZ, María. *Op. Cit.* . La CSJN en la causa “Usandizaga, Perrone y Juliarena c/ Fisco Nacional”, registrada en Fallos 303: 1548, setenció: “5) Que de ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74)”

de atribución de responsabilidad, ésta no prosperará ante un supuesto acreditado de error de hecho o de fuerza mayor²⁸³.

La excusabilidad con fundamento en el error requiere que circunstancias de envergadura coloquen al contribuyente o al responsable solidario en una situación en la que actúe con el convencimiento de que su acción no es contraria al derecho. Por tanto, el error es decisivo, esencial e imposible de evitar.

La problemática del error excusable se vincula directamente con su evitabilidad, todo ello reposando en la autonomía de la voluntad por lo que la norma del artículo 19 de la Constitución nacional adquiere una importancia liminar. En materia de error debe evaluarse la adecuada publicidad de la norma vulnerada, el tiempo que transcurrió desde su dictado, las características culturales del individuo y los recaudos de hecho tomados por este para cumplir con el derecho, por ejemplo, recurrir a asesoramiento técnico como parámetros objetivos para su aplicación.²⁸⁴

Pero la responsabilidad aparece cuando no es neutralizada por una situación particular en el sujeto que le resta subjetividad a su obrar: el error. Este dato jurídico le resta culpabilidad al sujeto, es su reverso.

GARCÍA NOVOA²⁸⁵ indica que el error del contribuyente cuando es error de tipo- es el caso más común en esta clase de infracciones, como por ejemplo el error sobre la existencia de deuda tributaria, la cuantía de la misma o la obligación de declarar - puede ser vencible o invencible. En tanto el error invencible excluye siempre la culpa, el vencible convierte la responsabilidad dolosa en culposa. Ese error invencible es el único que el Derecho puede considerar para excluir de

²⁸³ BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan,, 2000, p. 10.

²⁸⁴ "Portillo, CSJN, del 18.4.89, ED 133-372.

²⁸⁵ GARCÍA NOVOA, César; *ob. cit.*; p. 1669.

responsabilidad al contribuyente o responsable solidario. Por su parte VILLEGAS, al analizar las teorías del error en derecho penal²⁸⁶, considera que no existe pugna entre el error de hecho y de derecho, y que dicha doctrina ha sido superada ampliando los límites del error excusable “considerando que también es error de hecho el que recae sobre las características jurídicas del hecho delictivo”. Esto constituye error de tipo para concluir que se debe distinguir entre error de derecho penal y error de derecho extrapenal, excusando este último. Como no puede ser de otra manera, para que el error sea excusable debe reunir los caracteres de ser esencial e inculpable para excluir el dolo.

Nuestro interés radica en el análisis del error excusable de la LPT, lo cual nos enfrenta al error de derecho²⁸⁷ y al error de hecho²⁸⁸. La jurisprudencia no admitió el error de derecho²⁸⁹

²⁸⁶ VILLEGAS, Héctor B. *Régimen Penal Tributario Argentino*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 137 y ss

²⁸⁷ SOLER enseñó que el error de prohibición (es el que radica en el error sobre la existencia misma de la ley) no libera de responsabilidad al sujeto, señalando que “...la culpabilidad se funda en una actitud psíquica del sujeto frente al orden jurídico, no podrá negarse la relevancia del error - sea cual sea su naturaleza- por causa del cual el individuo venga a actuar sin tener conciencia de la criminalidad del acto, que es, en definitiva, lo que da contenido a la culpabilidad. Claro está que importando el derecho penal solamente un minimum de ética, ordinariamente la más elemental inteligencia bastará para informar al sujeto más rustico de la ilicitud de sus acciones...” SOLER, Sebastián. *Op. cit.*, p. 101 y ss.

²⁸⁸ La Sala IV de La CNACAF, Sala IV, en la causa “*Electromotores Czerweny S.A.*”, del 14/12/94 aceptó la diferenciación entre error de hecho y de derecho al sentenciar que: “Si la culpabilidad está totalmente excluida, no puede afirmarse la configuración de la infracción omisiva, ya que lo que con la norma se pretende es castigar a quien, pudiéndolo hacer, no paga negligentemente. De allí, es que existan circunstancias que puedan atenuar o inclusive eliminar su imputabilidad, tales como el error excusable de hecho o de derecho(...)” La Sala A de la CNAPE, Sala A sentenció en la causa “*Cobian, Victoria Ma. del Carmen s/ Infracción Ley 11.683*” del 4/5/01 que el art. 34 inc. 1º del Código Penal exime de punición a quienes obrar por error de hecho no imputable.

La dogmática penal ideó subcategorías tales como la del “*error de derecho extrapenal*”, el cual se asemeja al error de hecho en cuanto a su facultad de excusar, con el propósito de que queden fuera de punición el mayor número de situaciones en las cuales al sujeto no le es atribuible subjetivamente una infracción. Dice VAZQUEZ que en la actualidad sin realizar ningún tipo de distinción que el error de derecho no excusa en el ámbito tributario, conduciría a soluciones injustas debido a una realidad innegable por todos conocida, como es la profusa legislación en la materia tributaria y las dificultades interpretativas que la misma tiene²⁹⁰.

VITROÒ distingue “l’errore sul precetto” del “errore sul fatto”, para establecer respecto del primero: “Tale errore può trarre origine direttamente dalla ignoranza od erronea interpretazione della stessa legge penale; o, indirettamente, dalla ignoranza od erronea interpretazione della legge extrapenale (civile, amministrativa, processuale, ecc.) richiamata dalla norma penale, nel caso in cui tale errore di diritto extrapenale non cagioni un errore sul fatto”. Respecto del segundo sostiene que: “ L’errore sul fatto di reato, invece, si ha quando il soggetto, che ben può conoscere esattamente la norma penale, crede di realizzare un fatto diverso da quello da essa punito. Tale errore può derivare da un errore di fatto, da un errore su legge extrapenale o da un errore su legge penale o su norma extragiuridica richiamate”²⁹¹.

²⁸⁹ Sala II de la CNACAF in re “Clínica Guemes S.A. c/ DGI” del 30-05-00, estableció que: “El error de derecho no es excusable cuando se conoce concretamente la vigencia del régimen jurídico que se infringe –en el caso ahorro obligatorio–, así como las consecuencias de su incumplimiento”.

²⁹⁰ VÁZQUEZ, María. “El Error excusable en la Ley de Procedimientos Tributarios”. Ponencia presentada ante las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de Noviembre de 2002.

²⁹¹ VITRÓ, Silvia. “ *L’errore nel diritto penale tributario*”, Casa Editrice CEDAM; Padova, Italia, 1995 ; p. 5.

Otra aproximación dogmática consideró el *error de tipo y el error de prohibición*. El primero radica en una circunstancia objetiva del tipo legal que excluye al dolo y aparece cuando media una ausencia de representación o falsa representación respecto de cualquier tipo legal. El error de prohibición se relaciona con la antijuridicidad del hecho e implica un pleno conocimiento de la realización del tipo penal, por lo que el autor conoce pero cree – erróneamente- que lo que hace está autorizado por la ley, sea porque no conoce la norma o la interpreta equivocadamente.

Aclara correctamente VAZQUEZ, que cualquiera sea la clasificación que se recepte, el error, para que sea excusante, debe ser esencial e inculpable, y en el caso de no cumplir con este último requisito, siempre que sea esencial, destruye el dolo en todo caso²⁹².

8.2. Jurisprudencia

En la causa “Delpino”²⁹³, el TFN sostuvo que la causal prevista en el artículo 8 de la LPT, funciona como una "causal de justificación" y como un "estado de necesidad", eliminando la antijuricidad de la conducta del administrador societario, en tanto que el "error excusable" operaría en un plano eminentemente subjetivo, cual es el de eliminar la "culpabilidad" necesaria para obtener una conducta perfectamente típica. La jurisprudencia de la CSJN²⁹⁴ admitió el distingo como también la jurisprudencia de la CNACAF²⁹⁵.

²⁹² VÁZQUEZ, María. “El Error excusable en la Ley de Procedimientos Tributarios”. Ponencia presentada ante las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de Noviembre de 2002.

²⁹³ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03.

²⁹⁴ En la causa “Morixe Hnos S.A.” CSJN, del 20.8.96 falló “Que en ese orden de ideas corresponde destacar que la opinión del afectado acerca de la falta de validez constitucional de una ley sancionada por el Congreso –en tanto no obtenga

La jurisprudencia también ha admitido el error como excluyente de la responsabilidad en los supuestos en que la conducta del infractor proviene de la aplicación de normas fiscales de difícil interpretación; en situaciones tributarias complejas; en los casos de interpretación dudosa de las normas habiendo el contribuyente; en casos en que siendo dudosa la interpretación de las normas tributarias involucradas el contribuyente efectuó la consulta a la autoridad fiscal y además exhibiendo buena conducta fiscal; cuando el contribuyente ha puesto en conocimiento de la autoridad tributaria su criterio interpretativo sin que su información mereciera observación alguna por el Fisco; en los casos en que el contribuyente acreditó un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación y pese a su diligencia por circunstancias graves y atendibles pudo y debió creer razonablemente, que su acción no lesionaría ni el precepto legal ni el erario público; en casos de diversidad de normas aplicables; en los casos de variación de la interpretación de normas que siembran inseguridad jurídica; en supuestos de jurisprudencia contradictoria; en caso de oscuridad de la norma; el error excusable como eximente de responsabilidad por el incumplimiento de una obligación legal referida

en el pleito una decisión judicial firme que aclare la inconstitucionalidad aducida- no puede servir de motivo para excusar su incumplimiento y excluir la sanción legal correspondiente, ya que no puede tener cabida esa situación en las reducidas hipótesis en las que el error de derecho extrapenal –en cuanto equiparable a “error de hecho”- pudiere resultar admisible”

²⁹⁵ “Establecimientos Metalúrgicos Crespo S.A.”; 22/11/94; “Ruffolo Roque c. DGI”, 19/2/97; “Tejedurías Morón SACIFI”, 7/6/94, CNACAF, su Sala IV no admitió el error excusable mediante la invocación de causal exonerativa del error de derecho sentenció: “como causal suficiente de exculpación el presunto error excusable en que pudiera haber incurrido la actora al omitir efectuar el ingreso indebido, pues su obligación resultaba del texto mismo de la ley, la que, mientras no se declarara su inconstitucionalidad mantenía plena vigencia, sin que fuera admisible que el obligado escudase su incumplimiento fundado en el cuestionamiento que se hubiese efectuado desde ciertos sectores de la doctrina”

a cuestiones impositivas, debe ser probado de manera específica en el accionar del deudor²⁹⁶

El concurso del error excusable, en tanto esencial e inculpable, opera como causal eximente de responsabilidad. La admisión del error de derecho no penal como causal exonerativa de culpabilidad -en tanto equiparado al error de hecho- resulta ampliamente reconocido en materia penal tributaria, requiriendo -para su viabilidad- que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuyó la infracción tributaria.²⁹⁷

En un precedente se debatió el caso de la ignorancia de las normas aplicables en virtud de que los directores se trataban de personas mayores que ya estaban alejados de la conducción efectiva de la empresa pero no se habían desvinculado formalmente. Tales directores acreditaron que delegaron las facultades de administración en un gerente general. La CNACAF no admitió esta argumentación (mayoría de edad, desconocimiento de las normas, desvinculación efectiva de la empresa) para eximirlos de la responsabilidad, pues esta viene atribuida legalmente, en consecuencia, la mera alegación de ignorancia, pues resulta culpable quien por su omisión, aun sin actuar materialmente en los hechos, no desempeñó su cometido de dirigir y fiscalizar la actividad desarrollada por un subordinado²⁹⁸.

²⁹⁶ ALTAMIRANO, Alejandro C. "Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina" ps. 40-41 y sus notas con referencia a los fallos. También efectúa una reseña de los casos en los que no se ha admitido, a la que me remito dado el limitado ámbito de este trabajo.

²⁹⁷ Cfr. causas "Solimeno, Antonio c/ Estado Nacional DGI", CNACAF, Sala II, 27.6.95; "Carpi Muebles S.R.L.", CNACAF, Sala II, del 28.4.94; "Longvie Paraná S.A." CNACAF, Sala II, del 4.5.93, Impuestos 1993-B pág. 2128; "Embotelladora Seven Up S.A.", CNACAF, igual sala, del 5.4.94, LL 1994-D, pág. 350; "Mai, Federico E c/ Estado Nacional (DGI)", CNACAF, igual sala, del 9.11.94, LL 1995- C, p. 161; "Sampaoli, Denis A." CNACAF, igual sala del 10.5.94.

²⁹⁸ "Prats, Secundino c/ DGI", CNACAF, Sala IV, del 11.4.00

Ello no obstante, existe una nutrida familia de fallos –relativa a temas tributarios en general- a través de los cuales los tribunales han aplicado el error excusable como causal para eximir de la sanción. El error es de interpretación restringida²⁹⁹ es decir, excepcionalmente es aceptado como eximente de sanción y además, incompatible con la figura de la evasión tributaria³⁰⁰. La jurisprudencia también ha admitido el error como excluyente de la responsabilidad en los supuestos en que a conducta del infractor proviene de la aplicación de normas fiscales de difícil interpretación³⁰¹; en situaciones tributarias complejas³⁰²; en los casos de interpretación dudosa de las normas habiendo el contribuyente³⁰³; en casos en que siendo dudosa la interpretación de las normas tributarias involucradas el contribuyente efectuó la consulta a la autoridad fiscal y además exhibiendo buena conducta fiscal³⁰⁴; cuando el contribuyente ha puesto en conocimiento de la autoridad tributaria su criterio interpretativo sin que su información mereciera observación alguna del Fisco³⁰⁵; en los casos en que el contribuyente acreditó un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación y pese a su diligencia por circunstancias graves y atendibles pudo y debió creer razonablemente, que su acción no lesionaría ni el precepto legal ni el

²⁹⁹ Fallos 212:237

³⁰⁰ Fallos t. 202:243.

³⁰¹ “Pianello y Sanguinetti”, TFN del 12.12.61, LL 108:643; “Banco Sirio Libanés del Río de la Plata”, TFN, del 18.12.62; “Frigorífico Los Incas S.A.”, TFN del 23.12.65; “Braver, Carlos I.” Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires. La Plata, 26 .12.78, Rev. Impuestos 979-522

³⁰² “Molinos Río de la Plata S.A.”, TFN, del 1.9.61; “Fábrica Argentina de Alpargatas S.A.”, TFN del 11.10.61.

³⁰³ “Cía Swift de la Plata S.A.”, TFN del 9.4.62

³⁰⁴ “Química Hoechst S.A.”, TFN del 18.10.67, Impuestos XXVI, 494.

³⁰⁵ “Cía. Embotelladora Argentina S.A.”, CNACAF, sala II, del 22.6.76.

erario público³⁰⁶; en casos de diversidad de normas aplicables³⁰⁷; en los casos de variación de la interpretación de normas que siembran inseguridad jurídica³⁰⁸; en supuestos de jurisprudencia contradictoria³⁰⁹; en caso de oscuridad de la norma³¹⁰; el error excusable como eximente de responsabilidad por el incumplimiento de una obligación legal referida a cuestiones impositivas, debe ser probado de manera específica en el accionar del deudor.³¹¹

Por el contrario la tesis del error excusable no ha prosperado en supuestos en que las normas aplicables no ofrecían oscuridad para su interpretación³¹²; cuando existen antecedentes jurisprudenciales que admiten una interpretación determinada³¹³; en supuestos de ignorancia de la ley³¹⁴; la invocación de dificultades financieras³¹⁵. Tampoco fue admitido el error excusable cuando se argumentó ignorancia de

³⁰⁶ “Agarraberes, Oscar P. c/ Provincia de Buenos Aires” SC Buenos Aires, 30.3.82, DJBA, 122-337; “Usandizaga, Perrone y Juliarena, S.R.L. c/ Provincia de Buenos Aires” SC Buenos Aires, 18.8.82, DJBA, 123-295; “Ghichón, Roberto c/ Provincia de Buenos Aires” SC de la Provincia de Buenos Aires, del 13.8.85, ED 117,533; “Cerro del Agua S.A.”, CNACAF, Sala I, del 25.4.74, DF-XXV, 184; “Ciba-Geigy Argentina, S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” del 5.2.81, SC Buenos Aires, DJBA, 120-209; “Emporio del Sur, S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, SC Buenos Aires, del 4.11.80 DJBA, 120-14; “Cooperativa Rural Ltda. Alfa c/ Poder Ejecutivo s/ Demanda contencioso administrativa” SCBA, B 48348 S 14-12-84.

³⁰⁷ “Sorer S.A.”, TFN del 29.4.65.

³⁰⁸ “Dalmine Siderca S.A.”, CNACAF, Sala I, del 7.5.74, DF XXV-1024.

³⁰⁹ “Frutas Nahuel S.A.”, TFN del 29.7.74, DF XXVIII, 732

³¹⁰ “Field Construcciones S.A.”, TFN, del 21.6.77, Rev. DF, t. XXVIII, p.

732

³¹¹ “V. de Smolar, Elisa” CNFed. Contencioso administrativo, sala III, del 30.6.91, LL 1992-B, 257.

³¹² “Laboratorios de Electroquímica Médica SRL”, TFN del 31.8.61.

³¹³ “Bodegas y Viñedos Arizu S.A.”, CNACAF, sala C, del 9.5.68.

³¹⁴ “Emina de Ragio, Dora J.”, TFN, sala A, del 13.3.72.

³¹⁵ “Citógeno S.A.”, TFN, sala C, del 2.12.77.

derecho pues además de no constituir eximente de responsabilidad, es un aspecto subjetivo que no juega en el caso de la pena aplicada por omisión de impuesto, por lo que resulta también irrelevante para justificar una disminución en la sanción aplicada.³¹⁶ Asimismo no hay error excusable si el contribuyente se aparta de normas explícitas establecidas por la autoridad fiscal o no se ajusta a decisiones jurisprudenciales reiteradas, e igualmente si del análisis de la situación de conjunto resulta que el contribuyente, aparte de ocultar ingresos, efectuó deducciones en manifiesta oposición a normas legales, tanto más no siendo un infractor primario.³¹⁷ El Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires³¹⁸ ha descartado la existencia de la causal de error excusable en tanto el contribuyente no esgrimió cuales fueron, en un caso concreto, las circunstancias o los hechos que verosímilmente pudieron hacerles incurrir en un justificable error en la interpretación de la ley tributaria.

En relación con la acreditación de las circunstancias eximentes de responsabilidad, la carga de la prueba se invierte, debiendo el

³¹⁶ "Gribaudo, Victor Miguel", T. F. N. del 25.9.61, Rev. La Información, VI-796; Buratovich Hnos., S.A. c. Provincia de Buenos Aires", del 13.4.81 SC Buenos Aires, DJBA, 121-47.

³¹⁷ "Banco Integrado Departamental Coop. Ltda. c. Provincia de Santa Fe", CS Santa Fe, 26.6.90. - DJ, 1991-2-202.

³¹⁸ "Depto. Lucrativas—Di Cintio y Freschi—", Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, del 17.7.79, comentado por Corti, H.A.M. en Rev. I-XXXVIII, 813, en donde incluso el Tribunal admite que la "conducta omisiva del contribuyente no será sancionable sólo cuando obedezca a error excusable en la aplicación concreta de las normas fiscales". El mismo tribunal en la causa "Segura Alvarez, Enrique", del 30.10.79, sostuvo que la ignorancia del derecho confesada por el interesado no constituye, en el caso, la causal de exculpación. Para que el error pueda ser considerado excusable debe consistir en un razonable error de interpretación de la ley fiscal. No se admite invocación exitosa de la causal en análisis si el texto legal es claro, conforme lo sostuviera el mismo Tribunal en la causa "Feroscar S. A.", del 18.12.79, referenciado por Corti en el trabajo que se cita.

imputado probar la concurrencia de las circunstancias que tornan inaplicable la sanción³¹⁹.

La admisibilidad del error, como causal de exculpación, es aplicable a todo el ordenamiento sancionador tributario, inclusive al acto de reproche que conlleva la responsabilidad solidaria, por virtud del art. 34 inc.1º y no es requisito que se encuentre expresamente previsto en la norma aplicable, por caso el art. 45 de la LPT que ha motivado jurisprudencia en esa línea interpretativa³²⁰.

9. INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA CULPABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

El carácter sancionatorio de la figura del responsable solidario, exige una fuerte prueba sobre el involucramiento personal del administrador con el hecho que se imputa a la sociedad. Ello genera dificultades de prueba y, fundamentalmente, la inversión de la carga de la misma con los efectos propios de la necesidad –por parte del administrador- de arbitrar todos los medios probatorios para demostrar que la figura no le es aplicable.

³¹⁹ “Continental, S.A. c/ Dirección General Impositiva”, CNACAF, sala II, 22 .9.81, JA, 1982-II-417; Pérez, Juan C., TFN, sala D, del 30.12.93; “Cadesa Cía. Arg. de Servicios S.A.”, TFN, sala D, del 16.3.94;

³²⁰ En la causa “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo”, CSJN; 31-3-99. En esta sentencia el Alto Tribunal sentenció, en su considerando 9º: “Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme - de la que resulta la omisión del pago de impuestos la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas. En orden a ello, cabe precisar que en lo referente a la eventual existencia del “error excusable”, previsto por dicha norma, la sentencia únicamente formula una referencia indirecta, que no puede reputarse como un juicio concreto a ese respecto (cfr. fs. 246 “ in fine”)”.

10. EL CRITERIO DE LA BUENA FE PARA LA GRADUACIÓN DE SANCIONES COMO PAUTA DE VALORACIÓN DE LA CONDUCTA DEL ADMINISTRADOR

Existe un principio del Derecho tributario sancionador conforme al cual la aplicación de una pena reconoce ciertos criterios de graduación para fijarla. Asimismo la proporcionalidad de las sanciones observa una historia que se hunde en tiempo³²¹. En consecuencia, este principio de proporcionalidad es una garantía constitucional aplicable al régimen de sanciones tributarias como consecuencia necesaria del orden alterado, ya que los principios que emanan de la Constitución nacional se irradian sobre todos los institutos tributarios.

La concurrencia de una razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente es un requisito para que el valor Justicia legitime la situación, pero además es indispensable por la propia naturaleza resarcitoria de la sanción, que es la reparación de un daño. Si por ejemplo la sanción es una multa y esta es desproporcionada, el contribuyente no estaría resarciendo el daño que provocó, sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, lo que solo es admisible por otra vía, por ejemplo, el pago de impuestos.

El principio de proporcionalidad –señalan SANTAMARÍA PASTOR y PAREJO ALFONSO- desempeña en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, “un papel capital no solo en cuanto

³²¹ El principio de proporcionalidad se remonta a la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, cuyo art. 9º disponía “penas estricta y evidentemente necesarias”, regla que pasa a la Declaración Universal de Derechos Humanos. En nuestro ordenamiento legal, la garantía de proporcionalidad y la garantía innominada de razonabilidad se encuentran insertas en el propio concepto de estado de derecho. El principio de proporcionalidad expresamente es reconocido por el art. 4º de la CN que dispone, para todo el sistema tributario, el carácter equitativo y proporcional de las contribuciones.

expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino sobre todo por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que se mueven entre márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar en la práctica, de cuantía extraordinariamente diversa³²².

En el contexto descrito, si la responsabilidad del administrador societario importa la aplicación de una sanción, el juez al momento de aplicarla deberá valorar adecuadamente los antecedentes y conducta del administrador de la sociedad pues es un principio de estricta justicia ya que si el administrador -imputado como responsable solidario- acredita una intachable y ejemplar conducta fiscal en virtud de su trayectoria tributaria, tales datos deben ser considerados en oportunidad de responsabilizarlo personal y solidariamente.

Desde luego que no es sencillo determinar cuándo el contribuyente actúa con buena fe; es por ello que, siguiendo a ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA, entiendo por buena fe "el cumplimiento leal, sincero y honrado de nuestros deberes, y el ejercicio de la misma forma de nuestros derechos; por lo que no se podría considerar que actúa de buena fe el que los ejercita anormalmente excediéndose de los límites normales, ni tampoco si se trata de burlar la ley amparándose en precepto de cobertura para lograr un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario al mismo, constituyendo en el primer caso un abuso de derecho y en el segundo un fraude a la ley"³²³.

³²² SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano, *Derecho Administrativo, La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Centro de Estudios Ramón Areces SA, Madrid, p. 218.

³²³ ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, José Luis, "Notas para la posible aplicación de la buena fe como criterio de graduación de las sanciones tributarias", *Gaceta Fiscal* Nº 89, Julio 1991, p. 20.

La buena fe requiere de la inexistencia de dolo, es decir, la inexistencia de una conducta dirigida a vulnerar el ordenamiento tributario, aunque por el desarrollo de los hechos se produzca este efecto, pero como no deseado. Se trata de valorar la conducta del administrador en el ejercicio de su cargo, y esta valoración tiene trascendencia en materia tributaria y así lo han considerado numerosos precedentes jurisprudenciales, que han evaluado el comportamiento de los contribuyentes a efectos de especificar las soluciones jurídicas relativas a la relación tributaria, tomando en consideración dicha conducta para, por ejemplo, dispensar de sanciones³²⁴, como también para reducirlas³²⁵; y también genera mejor tratamiento ante la infracción la colaboración que el contribuyente muestre con el personal de la Administración fiscal³²⁶. Este dato no solo fue recogido por la jurisprudencia, sino que también la más autorizada doctrina tributaria avaló tal criterio hermenéutico³²⁷.

³²⁴ "Banco Supervielle", TFN, del 26.4.63 LL 113-397; "Cia. Swift", del 9.4.62 LL t. 109, p. 946; "Frigorífico Los Incas S.A." del 23.12.65, LL, t. 123, p. 969 sum 13.883; "Química Hoechst S.A." del 18.10.67, Rev. Impuestos, t. XXVI, p. 494, "Fábrica de Vinagres Unico S.A." del 27.7.67, Rev. Impuestos, t. XXVI, p. 140 entre otros.

³²⁵ "Ahorro y Vivienda S.A." TFN 14.10.65, DF, t. XVI, p. 368; "Buenos Aires Dental S.A." TFN del 18.2.66, IMP, t. XXIV, p. 411; "Rabinovich, Angel" TFN, del 5.4.66, Rev. La Información, t. XIII, p. 423; "Kutner y Cía S.A.", TFN, 5.4.66, Rev. La Información, t. XIII, p. 423; "Gordon, Hilda", TFN del 29.8.69, Rev. La Información, t. XXI, p. 574; "Barragué, Juan M." TFN, del 10.3.70, DF, t. XXI, p. 233; "Torroba, Humberto" TFN, del 30.3.70; "Aerofarma Laboratorios", TFN, del 14.4.70, DF, t. XX, p. 930; "D'Amato, Mario", TFN 21.7.70, DF, t. XXI, p. 119; "García Gómez Rouco y Cía S.A.", TFN del 22.3.71, DF, t. XXI, p. 123; "Citógeno S.A." TFN, del 17.4.78, IMP, t. XXXVI, p. 693; "Phonogram S.A." TFN, del 24.2.77, DF, t. XXVIII, p. 732.

³²⁶ "Carini, Guillermo" TFN, del 17.7.69, Impuestos, t. XXIX, p. 272; "Ibarguren, Gregorio", TFN del 22.12.69, DF, t. XXI, p. 1175.

³²⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Procedimiento Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 3ra. edición, p. 222.

En nuestro ordenamiento el art. 39, que prevé la sanción de multa para incumplimientos formales, *in fine* dispone que debe evaluarse la condición del contribuyente para graduar la infracción, pero guarda silencio en relación al responsable solidario. En efecto, textualmente dispone el citado artículo en su parte final “en todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción”. No observo ningún anclaje argumental efectivo para concluir en que el legislador ordena contemplar la conducta del contribuyente pero no la del responsable solidario, pero lo cierto es que la omisión es evidente. Una vez más, quizá, se trate de un error en la técnica legislativa o un desconocimiento de la diferencia entre contribuyente y responsable.

En suma, considero que es importante formular esta referencia a la conducta del responsable solidario para marcar la contradicción resultante que deriva del sistema argentino que tipifica esta responsabilidad con marcado carácter represivo, pues esta circunstancia lo encierra en un callejón sin salida que denota cierta incoherencia del mismo. La incoherencia, reitero, resulta de sancionar al administrador, en forma personal y solidaria, si es que al momento de endilgarle dicha responsabilidad no son adecuadamente valorados los parámetros de proporcionalidad de las sanciones y el criterio de buena fe para su graduación los que, en principio, no se respetarán por la simple razón de que el administrador responde por la deuda íntegra de la sociedad que administra (la que fue establecida en función de la sociedad y no del administrador persona física).

Esta contradicción es analizada por HERRERA MOLINA, en relación al sistema español en donde la responsabilidad del administrador societario, en principio, es subsidiaria aportando una solución. La solución es que el reproche debería efectuarse individualmente al administrador societario, prescindiendo de la sanción a la sociedad. Expresamente indica HERRERA MOLINA que la

responsabilidad del administrador societario no se extiende a las sanciones “pues de otro modo se lesionaría el principio de personalidad de la pena, pese a que el citado precepto exija la participación culpable en el infractor. Es cierto que el causante debe ser sancionado, pero el método adecuado no es hacerle responsable de una sanción impuesta a otro sujeto, sino sancionarlo individualmente. De lo contrario aparecen problemas irresolubles en torno a los criterios de graduación de la sanción y al sujeto que debe soportarla definitivamente (si tiene acción de regreso, el responsable quedará impune; si no la tiene, será el infractor principal el que disfrute de impunidad; y si la acción de regreso se limita a una parte de la sanción, esta reducirá su impacto individual en función del número de infractores)”³²⁸.

11. LA ACTUACION DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO ANTE LA GARANTÍA DEL *NON BIS IN IDEM*

11.1. Supuesto de caducidad del procedimiento principal

Entre las condiciones de aplicación del régimen de responsabilidad solidaria, el administrador societario también debe ser intimado de pago, luego de hacerlo el Fisco nacional con el deudor principal. En este sentido, como lo sostuvo la CSJN en la causa

³²⁸ HERRERA MOLINA, Pedro M. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”. Revista Técnica Tributaria, Madrid, Número 57, p. 79. Señala el autor que en España, el Tribunal Supremo en una sentencia del 30.1.99 (RJ 1999/1965) impidió la aplicación de sanciones a los responsables solidarios que hayan participado en infracciones tributarias ajenas.

“Brutti”, esta es una condición *sine qua non* para la procedencia de la responsabilidad del responsable solidario³²⁹.

En este contexto el proceso de determinación de oficio de la obligación tributaria debe ser incoado contra el administrador societario, quien debe ser intimado de pago con posterioridad al incumplimiento del contribuyente –como lo exige el art. 8 inc. a) de la LPT- y este procedimiento determinativo es regido por el art. 17 de la LPT.

Esta norma contempla la posibilidad de la caducidad del derecho en la hipótesis de que, habiendo interpuesto la contestación a la vista por el contribuyente, el Fisco no la responde y, frente al pedido de pronto despacho, el Fisco sigue sin resolver la cuestión. En efecto, el cuarto y quinto párrafo del art. 17 de la LPT dispone “...En el supuesto que transcurrieran 90 (noventa) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados 30 (treinta) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de 30 (treinta) días al organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno. El procedimiento del presente artículo

³²⁹ “Brutti, Stella Maris”, CSJN, del 30.3.04. El máximo tribunal de la Nación, haciendo suyo el Dictamen del Procurador, sentenció que en el caso, el administrador societario fue intimado por el Fisco nacional cuando aún estaba pendiente el incumplimiento de la intimación al deudor principal lo que invalida lo actuado por el Fisco nacional en razón de que imputó la responsabilidad solidaria cuando la intimación al contribuyente aún no se encontraba incumplida.

deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º...”

La disposición transcripta contiene tres datos de interés para nuestro análisis: a) el Fisco debe ser activo en el proceso pues, si no lo es, se puede decretar la caducidad de su derecho a determinar la obligación tributaria principal; b) ante tal circunstancia, el Fisco puede iniciar por una sola vez más un nuevo proceso de determinación, previa autorización del Administrador Federal y c) esta norma es aplicable respecto de los responsables solidarios.

Si por vía de hipótesis caducara el procedimiento y el Fisco decide reiniciarlo, ¿podría el administrador societario invocar que la caducidad decretada implica que el derecho del Fisco se extinguió y, por tal razón, un nuevo juzgamiento contra él importaría un supuesto de nuevo juzgamiento, de doble juzgamiento por la misma conducta? Recordemos que caducar implica la extinción de un derecho.

Interpreto que, siendo el régimen en estudio de naturaleza represiva, ante esta hipótesis el administrador societario podría invocar con éxito esta argumentación jurídica de peso, cual es la que reanudado el proceso contra él, se vería sometido a un nuevo juzgamiento por un mismo hecho que jurídicamente ya se extinguió, razón por la cual de proseguir implicaría la violación del “*non bis in idem*”.

Esta situación podría ser, además, sumamente grave para los intereses del Fisco si la caducidad acaece al borde de la prescripción de los poderes del Fisco para determinar la deuda tributaria.

11.2. Supuesto de la aplicación de sanciones por ilícitos tributarios de la sociedad al administrador societario

Si el administrador societario, en su condición de responsable solidario, debe pagar con su propio patrimonio la deuda tributaria de

la sociedad, esa deuda se compone del capital original, es decir, el tributo omitido, con más sus accesorios, que son las sanciones (multa) y los intereses respectivos.

Como se ha expresado reiteradamente, esta responsabilidad tiene naturaleza sancionatoria, por tanto, el administrador, al pagar personalmente la deuda de la sociedad está cumpliendo con una sanción –originada en una circunstancia particular del ejercicio de su cargo-. Por tanto, al cumplir con esta obligación estaría asumiendo el pago de una doble condena por una misma conducta: a) el tributo de la sociedad y b) la multa.

Esta circunstancia proyectaría sobre la situación descrita la doble sanción por un mismo hecho, lo que no se ajusta con la garantía del non bis in idem. Esta es otra consecuencia no deseada y que deriva de considerar, al régimen de responsabilidad del administrador societario, como de cuño represivo.

12. DERECHO AL RECUPERO DE LAS SUMAS PAGADAS POR EL RESPONSABLE: LA DEMANDA DE REPETICIÓN DEL DIRECTOR CONTRA LA SOCIEDAD

Frente al caso en que el administrador societario pague de su propio patrimonio y en su carácter de responsable solidario la deuda incumplida por la sociedad que él, como encargado de atender a las cuestiones tributarias de la empresa, no lo hizo, o lo hizo mal, cabe el interrogante acerca de su derecho al recupero de las sumas pagadas. Esta cuestión es de compleja interpretación pues todo se origina en su propia actuación aunque debe ponderarse en torno al principio jurídico según el cual nadie puede enriquecerse sin causa a costa de otro. Por ello, considero, deberá evaluarse actuó con dolo o culpa pues ¿por qué razón recuperará el administrador societario las sumas pagadas cuyo pago debió hacerse por su propia impericia en la gestión de los

deberes fiscales de la sociedad? En caso de responder a este interrogante afirmativamente, surgen otros ¿los recuperará con intereses?, ¿el responsable solidario tendrá derecho a recuperar el pago de las multas que se originaron con el incumplimiento tributario?

El Ordenamiento tributario argentino guarda silencio al respecto, por lo que la cuestión debe interpretarse y solucionarse a través de los principios generales del Derecho, en tanto en el Ordenamiento español, la laguna del Derecho de dicho ordenamiento fue sellada por el art. 41.6 de la Nueva LGT. Por esta razón, las referencias a la doctrina española sirven de apoyo hermenéutico para la resolver este vacío legal de la legislación en Argentina y en tal sentido realizo las citas.

El administrador societario que con sus propios bienes responde por la obligación del otro (la sociedad a la que administra) tiene derecho al recupero de los fondos así destinados, aunque no existe norma en el ordenamiento precedentemente transcrito que responda a este interrogante (como existe en el impuesto a las ganancias³³⁰) por ello se aplican los principios generales del Derecho y, fundamentalmente, los conceptos del Derecho Civil. De hecho se infiere de la propia LPT al regular la demanda de repetición que, contra el Estado, tienen el contribuyente y el responsable en la

³³⁰ La ley del impuesto a las ganancias, en su art. 91, último párrafo, prevé el derecho al recupero de la sociedad que pagó por el beneficiario del exterior cuando no pudo practicar las retenciones sobre los pagos efectuados a dicho beneficiario del exterior. Textualmente el último párrafo del art. 91 expresa: “Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios”.

hipótesis de haber pagado en exceso³³¹. Si existe la demanda contra el Estado, por los ingresos en exceso, de la misma forma existe el Derecho del administrador a recuperar las sumas que salieron de su patrimonio porque, de lo contrario, se registraría un beneficio gratuito para la sociedad.

Análoga situación ocurría en el ordenamiento español con la anterior LGT, lo que llevó a MAZORRA MANRIQUE DE LARA a señalar que esa falta de regulación positiva obliga a acudir, por virtud de la analogía estructural entre la responsabilidad tributaria y la fianza, al

³³¹ El art. 81 de la LPT textualmente dispone que “Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los 15 (quince) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los 3 (tres) meses de presentarse el reclamo. Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional. La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la AFIP, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso. Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la AFIP compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación. Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la AFIP”.

Derecho Civil “para ver la posibilidad de deducir cuál es el régimen jurídico en el que ha de desarrollarse el derecho de regreso del responsable tributario sin violar, por supuesto, ningún principio del Derecho Tributario”³³². Esta laguna normativa ha sido cubierta por la nueva LGT al incorporar al art. 41.6 la norma que así lo autoriza en los siguientes términos: “Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”.

Por su parte sostienen CAÑAL GARCÍA y PISTONE que, debido a que la responsabilidad tributaria se desarrolla solo en el plano de las relaciones jurídicas, pero en ningún caso implica que exista una responsabilidad económica, el responsable tributario deberá contar con la posibilidad de resarcirse del pago efectuado a la administración fiscal, es decir, se le concede una acción de regreso frente al titular de la capacidad contributiva³³³.

Este aspecto del análisis abre tres cuestiones a considerar, a fin de configurar una respuesta más ajustada a cada caso concreto. En primer lugar, si el pago por el responsable solidario se origina en el impuesto incumplido y sus intereses; en segundo lugar, si se trata del pago derivado de un ilícito cometido y, finalmente, el principio de no

³³² MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Op cit.* p. 123.

³³³ CAÑAL GARCÍA, Francisco y PISTONE, Pasquale. “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano”. En AAVV, *Los sujetos pasivos y responsables tributarios* (ponencias de profesores y catedráticos españoles ante las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 1995, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 609. Afirman los autores que “La acción de regreso, según el Derecho privado, es un instrumento que permite hacer recaer el cumplimiento de la obligación sobre los deudores cuando un único sujeto lo haya realizado. No obstante, el ejercicio de la acción de regreso será distinto según si el que ha cumplido la obligación es también deudor de la misma o no. En el primer caso, existirán otros codeudores con él, y éste sólo podrá trasladar la parte de la deuda que a aquellos corresponda, debiendo soportar él la parte que le corresponda. En el segundo caso, el derecho de regreso abarcará la totalidad de la prestación que haya sido realizada”.

indiferencia por el cual el ordenamiento jurídico no le debería bastar con que alguien cumpla sino que lo haga aquel que originalmente la ley tuvo en vistas para atribuirle la obligación de contribuir.

12.1. El recupero de sumas pagadas por impuestos incumplidos por el responsable solidario

Si se trata de un incumplimiento del pago del impuesto, la respuesta es el derecho al recupero, pues no puede enriquecerse la sociedad a costa del administrador societario. El pago que realiza un responsable solidario con sus propios bienes produce, en cabeza de la sociedad, un enriquecimiento injusto de ésta, en razón de que la sociedad quedará liberada del pago, motivo por el cual, el responsable solidario tendrá derecho a ejercer la acción de repetición contra el sujeto pasivo con fundamento en dicho enriquecimiento injusto (sin causa)³³⁴.

La respuesta sería más categórica aún si se considerase a la responsabilidad como un supuesto de fianza, se podría aplicar las normas del derecho privado por tanto es posible el recupero. Sin embargo, no tratándose de una fianza, CARBAJO VASCO estima que el recupero es posible pero no por las normas del derecho privado (similar a una fianza) sino por el principio jurídico conforme al cual nadie puede enriquecerse sin causa³³⁵.

El derecho al resarcimiento deriva del hecho de que el contribuyente es la sociedad y el administrador tiene que cumplir la

³³⁴ En este sentido, FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Op cit.*, p. 389; TEJERIZO LÓPEZ, Juan M. y MENENDEZ MORENO, Alejandro. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, AAVV, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 138;

³³⁵ CARBAJO VASCO, Domingo. *Op cit.*, p. 72.

obligación de ese “otro” por su especial característica de la función a su cargo, pero la ley midió la capacidad contributiva en el contribuyente y no en el administrador. El administrador responde solidariamente porque así lo impone el ordenamiento para asegurar el crédito tributario pero no es el contribuyente que desató la configuración del hecho imponible (más allá que su accionar personal, como administrador, involucra las decisiones de configuración del hecho de contribuir). Lo concreto es que no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Pero como la figura en análisis es de cuño represivo, la respuesta a ese interrogante entra en tensión, pues si se trata de una sanción y esa sanción está conectada directamente con el principio de la personalidad de la pena, ¿cómo autorizar el recupero a quien motivó la sanción? De allí lo complejo de la respuesta aunque, insisto, me inclino por el recupero con fundamento en que la sociedad no puede enriquecerse gratuitamente.

12.2. El recupero de sumas pagadas por ilícitos

La interpretación esgrimida en los párrafos anteriores para el caso del incumplimiento del impuesto, contrasta fuertemente y en forma negativa si estamos frente a las consecuencias por la comisión de un ilícito por el cual responde el director. Y recordamos que la construcción pretoriana que se ha hecho de esta figura en el ordenamiento fiscal argentino transita por el hecho de considerar a la figura del responsable solidario a título represivo.

En este marco conceptual, es decir, el de los ilícitos, remarcaron en su día MAZZORRA MANRIQUE DE LARA y de CALVO ORTEGA, basándose en la distinción entre los responsables por actos lícitos y por actos ilícitos, que no hay derecho al recupero. En efecto, “niega la posibilidad de la acción de regreso cuando el responsable tributario

solidario o subsidiario, deriva su responsabilidad de una conducta ilícita”³³⁶. Ello es lógico porque el sujeto persona física intervino en el hecho reputado como ilícito, en consecuencia no puede resarcirse de su propio comportamiento contrario a Derecho. Por el contrario, responsable solidario, tendrá derecho al reintegro si él satisface la obligación de la sociedad porque su accionar está enmarcado en hecho de actuar por otro, en otros términos, es el fiador de la obligación pero no el contribuyente. Además, si no pudiere ejercer la acción de regreso, se produciría un enriquecimiento sin causa en favor de la sociedad, contribuyente en concreto, lo cual no sería justo.

En estos supuestos el administrador societario actuó con dolo, con perfecto conocimiento de las consecuencias que su conducta podría ocasionar. Por ello, no sería justo permitirle el recupero de las sumas abonadas.

12.3. El principio de no indiferencia

Frente al interrogante acerca de la posibilidad de que el responsable puede recuperar lo pagado. Aún cuando ya he refrendado, en párrafos anteriores, este principio, aquí aparece en plenitud el que, CALVO ORTEGA, denomina “principio de no indiferencia” conforme al cual, en el campo de la obligación tributaria la ley tiene que poner todos los mecanismos a su alcance para que la

³³⁶ MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Op. cit.*, p. 123. “Fundamenta CALVO ORTEGA su teoría al señalar, en primer lugar que el responsable por acto ilícito no puede ejercer la acción de regreso correspondiente al fiador... porque la fianza deriva de un acto lícito y, en segundo lugar, refiriéndose a la acción de enriquecimiento sin causa, porque aún admitiendo la existencia de un enriquecimiento del contribuyente y el correlativo empobrecimiento del responsable, considera que no ocurre el requisito de la falta de causa jurídica pues, en su opinión, la conducta ilícita del responsable actúa como causa justificante del desplazamiento patrimonial”.

misma sea cumplida por el contribuyente –que es quien manifiesta capacidad contributiva-³³⁷.

Es decir, no puede resultar indiferente quien cumpla la obligación tributaria, no es trivial que se elija a otro sujeto para que – en circunstancias específicas como es la de ser administrador de una sociedad- deba pagar con su propio patrimonio, la obligación tributaria de un tercero a quien originalmente la ley tuvo en cuenta para elevar a la categoría de sujeto pasivo de la obligación tributaria, y la tuvo en razón de su manifestación de capacidad contributiva. Señala también que “El ejercicio de una acción de regreso por parte del responsable subsidiario por acto ilícito no es posible. Por una parte, no existe en nuestro ordenamiento tributario un precepto concreto que contemple y permita el ejercicio de la misma. Tampoco es aplicable la

³³⁷ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, 6 edición, Madrid, 2002, p. 167 y 181. Sobre la acción de regreso, señala CALVO ORTEGA en *La responsabilidad tributaria subsidiaria*. HPE, N° 10 / 1971, p. 141 que “podría invocarse, analógicamente, la acción de regreso del fiador legal, en base a la semejanza efectual, no a la igualdad, evidentemente, que discurre entre la fianza que ha de darse por disposición de la Ley y la responsabilidad tributaria subsidiaria por actos lícitos. Parece más correcto, debido a la falta de identidad absoluta indicada, canalizar el regreso a través de la acción genérica y subsidiaria de enriquecimiento sin causa. En efecto, existe una cierta unanimidad en que los presupuestos para el ejercicio de esta acción son los siguientes: por un parte, enriquecimiento del demandado y empobrecimiento del actor conexos, es decir, derivados de un mismo hecho o, si se quiere, correlativos. Por otra, la falta de causa, es decir, la ausencia de justificación del desplazamiento patrimonial citado. Este presupuesto es el que presenta un mayor grado de indeterminación y, por tanto, el que suscita mayores dificultades. Pues bien, el pago efectuado por el responsable subsidiario por acto lícito, cumple los dos requisitos citados, incluso el segundo que es, como hemos dicho, el que presenta una mayor dificultad. En efecto, el pago efectuado por el citado responsable y la correlativa exoneración del sujeto pasivo presenta, sin mayores dificultades, esa ausencia de causa a la que antes nos referíamos. En otras palabras, el pago de la deuda tributaria efectuado por el responsable en el tipo de responsabilidad que examinamos no encaja exactamente en ninguno de los tipos impeditivos concretos, ni directamente ni argumentado a contrario, indicados por la doctrina o por la jurisprudencia”.

acción residual y subsidiaria de enriquecimiento sin causa, dada la consideración de ilícito que tiene, aquí, el presupuesto de hecho. Teniendo en cuenta lo que hemos indicado anteriormente, sobre la conveniencia de sancionar desde luego el ilícito cometido por el responsable, sería conveniente, también, el establecimiento expreso de una acción de regreso contra el sujeto pasivo”³³⁸.

Con igual argumentación jurídica FERNÁNDEZ JUNQUERA con fundamento en el principio de capacidad contributiva como principio inspirador de los impuestos, ¿hasta qué punto puede el ordenamiento desplazar el principio de capacidad contributiva por el mero interés de la recaudación?³³⁹. Esta tesis es extrapolable a nuestro ordenamiento.

En conclusión, parecería razonable interpretar que, si se trata de un incumplimiento a la obligación de contribuir producido por su culpa, el administrador tendría el derecho a recupero, pero si se tratase de la comisión de un delito tributario, pero si se acredita la intencionalidad en la conducta del administrador lo inhibiría a recuperar los fondos cuyo ingreso se debió a su propia acción u omisión, en cuyo caso no debería proceder el derecho al recupero.

12.4. El derecho al recupero en el Ordenamiento argentino. Nuestra opinión

Como se afirmó anteriormente, la ley argentina tiene un vacío en esta cuestión. En el mundo de los negocios, usualmente el Directorio de una compañía cuenta con un carta de indemnidad (*letter of indemnity*) por medio de la cual, la sociedad se compromete a mantener indemne de cualquier perjuicio que su presidente, directorio y demás funcionarios con responsabilidades ejecutivas pudiere sufrir

³³⁸ CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria subsidiaria”. Hacienda Pública Española, N° 10 / 1971, p. 156.

³³⁹ FERNANDEZ JUNQUERA, Manuela. *Op. cit.*, p. 7.

con motivo del ejercicio regular de sus funciones. No así ocurre, regularmente, con sociedades de menor envergadura o, directamente, pequeñas empresas.

Sin embargo, en casos en que los administradores de entes colectivos que tuvieran que responder por el actuar a favor de la sociedad que administran, tendrán derecho al recupero de las sumas abonadas de su propio patrimonio –en caso que se efective la responsabilidad personal y solidaria- pues el Derecho no tolera el enriquecimiento sin causa. Por tanto, en la gestión normal y regular de la empresa, el administrador tendrá derecho al recupero por la vía de una acción civil.

Por el contrario no es tan clara la situación consistente en la comisión de ilícitos tributarios o incumplimientos groseramente antifuncionales, pues en tales supuestos la sociedad –a través de otros directores o administradores- podrá oponerse –en mi opinión con cierto grado de éxito- al recupero de las sumas abonadas por el administrador infiel o imprudente. Será, en estos casos, trascendente la valoración de la prueba de los hechos y circunstancias que rodean a la cuestión, son poder dar una respuesta contundente en estos casos.

13. NECESIDAD DE LA PETICIÓN DE QUIEBRA DEL CONTRIBUYENTE EN CASO DE QUE SE INTERPRETE QUE LA RESPONSABILIDAD ES SUBSIDIARIA

Precedentemente se ha señalado que en algunos precedentes jurisprudenciales los jueces sostuvieron que se trata de un régimen de responsabilidad subsidiaria, prescindiendo incluso del texto de la norma (Cfr. Capítulo I, punto 5). Esta aseveración, seguramente con el ánimo de imprimirle al sistema un marcado carácter garantista del régimen, produce consecuencias. La principal es que –si es así, responsabilidad subsidiaria- el acreedor, en el caso la Administración

tributaria, estará obligada a seguir hasta las últimas consecuencias procesales tendientes al cobro del tributo contra el responsable principal. Es decir, la subsidiariedad implica la excusión, o sea, el beneficio de los fiadores (en el caso los administradores de los entes colectivos) para no ser compelidos, por regla general, al pago de la deuda del contribuyente, mientras tenga bienes suficientes el obligado principal.

La primera forma de interpretación de las leyes es a través de la letra de la misma, por tanto, no es razonable que los jueces en sus fallos asientan que se trata de una responsabilidad subsidiaria cuando expresamente el art. 8 inc. a) de la ley expresamente indica que es “personal y solidaria”. No dice en ninguna de sus partes, subsidiaria (como claramente lo indican el ordenamiento tributario español y brasileño). Carece de fundamento, entonces, que los jueces se pronuncien de esta forma sin que, paralelamente no agoten las consecuencias de su conclusión: la exigencia a la Administración a excutir los bienes del contribuyente hasta el mismo pedido de quiebra pues si carece de bienes para responder, no tiene potencialidad económica para hacer frente a sus compromisos, por tanto el contribuyente está en un estado ciertamente falencial.

Recordamos, como indicamos en el Capítulo I, punto 5), que la CNACAF estableció que la responsabilidad no es solidaria sino subsidiaria, tales los precedentes “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva” donde la CNACAF –particularmente su Sala IV– expresó que la obligación de pagar el impuesto es por una deuda ajena concluyendo que “... la solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal como lo establece la ley...”³⁴⁰. *También el mismo tribunal en la causa*

³⁴⁰ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99.

“Faima S.A.”³⁴¹ y en el precedente “Prats”, la CNACAF con el mismo fundamento³⁴². Mucho antes había comenzado este criterio con el caso “Salvatierra, Mario Rodolfo y otros” del TFN donde se señaló que el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido en tanto que la obligación de los administradores es de garantía y de garantía es solidaria en razón de que aquéllos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda ajena. Sin embargo, concluye el TFN, esa solidaridad no quita a esta obligación de garantía, su carácter subsidiario³⁴³.

No se logra comprender la relatividad impuesta a tales modalidades de la responsabilidad que están clara y perfectamente delimitados en todo sistema jurídico que no admite esta dualidad conceptual que produce confusión.

En suma, si se trata de una responsabilidad subsidiaria la eficacia garantista que pretende imprimirse al instituto pierde eficacia pues la Administración tributaria deberá rastrear los bienes del contribuyente, trabar sobre éste toda medida cautelar posible y, si tuviere bienes, ejecutarlos hasta inclusive requerir la quiebra del contribuyente pues esto está ligado con la excusión de los bienes que es propia de la responsabilidad subsidiaria.

14. SÍNTESIS

a) Si, como ha sostenido la amplia doctrina y jurisprudencia argentina, esta figura tiene aristas de cuño represivo, que se trata de un

³⁴¹ “Farmia SA”, CNACAF, Sala IV del 4.5.04.

³⁴² “Prats, Secundino c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 11.4.00

³⁴³ “Salvatierra, Mario Rodolfo y otros” TFN del 2.10.75.

sistema sancionatorio, que consiste en sistema de garantía la responsabilidad solidaria del administrador, estas conclusiones no están exentas de fuertes connotaciones, si se la interpreta en su real magnitud. De esto derivan problemas prácticos que conspiran con el propósito de la norma, cual es el de asegurar al fisco que cobrará el crédito tributario.

b) El instituto se asemeja a una sanción atípica: la responsabilidad de los mismos tiene efecto de sanción pero no está contemplada por la ley como tal, es un sistema de responsabilidad solidaria pero en los hechos se impone una pena pecuniaria al administrador societario. Tiene similitud con la sanción impropia que es aquella situación en la que el contribuyente, que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción sino que es pasible de una situación desventajosa.

c) El principio de culpabilidad es la esencia del reproche dado que el contribuyente y el responsable, para ser merecedores de una sanción, deben ser responsables tanto objetiva como subjetivamente. Por tanto, el plexo normativo garantista del ordenamiento se aplica al sistema de infracciones tributarias, por tanto todo ello debe extrapolarse a la aplicación de la responsabilidad solidaria de los administradores de entes colectivos.

d) El sistema, no se ajusta con el criterio de capacidad contributiva. La ley tuvo en vista al contribuyente principal, para medir la capacidad económica como manifestación de la obligación de contribuir. El responsable solidario no cuenta con esa potencialidad, en la mayoría de los casos.

e) Asimismo el sistema no se ajusta con el principio de no indiferencia. Esto significa que a la ley no le es indiferente quien contribuye. Esto por respeto al principio de legalidad. A la ley no le resulta indistinto que contribuya cualquier individuo sino sólo aquel que es el sujeto pasivo.

f) Se altera, por tanto, el principio de proporcionalidad. La sanción que representa para el administrador no tiene relación proporcional entre la causa y el efecto, entre la conducta desarrollada y el impuesto a pagar pues no atendería al parámetro de razonabilidad.

g) Se produce, además, un exceso de punición sobre el administrador societario. Vinculado a la falta de proporcionalidad entre la conducta contraria a la ley desarrollada por el administrador societario y la sanción consecuente que implica hacerse personalmente cargo de la obligación tributaria de la sociedad que administra con más sus accesorios, denota una fuerte falta de equidad que se traduce, en cabeza del responsable por deuda ajena, en un exceso de punición. Este aparece ante la alteración de la proporcionalidad entre infracción cometida y la sanción aplicada, que implican falta de armonía desde la perspectiva de la razonabilidad.

h) Asimismo podrá el administrador, esgrimir la garantía de no autoincriminación. Si el régimen es de tinte sancionatorio, debe extrapolarse los institutos garantistas, entre los cuales se cuenta esta garantía. Si el administrador declara, en cierto contexto, se autoincrimina.

i) Si el administrador encargado del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, sea o no un técnico versado en la materia fiscal, puede por diversas razones incurrir en error, y éste puede ser invocado para la no aplicación de una sanción tributaria, una vez más recordamos que tanto la jurisprudencia como la doctrina han indicado que, el régimen de responsabilidad solidaria, es de cuño sancionatorio, represivo.

j) El carácter sancionatorio de la figura del responsable solidario, demandará la necesidad de probar la actuación personal del administrador con el hecho que se imputa a la sociedad, por tanto se invertirá la carga de la prueba. Esto significa que será el administrador el que deberá procurar minirse de ésta.

k) Las sanciones tienen una lógica de graduación, una proporcionalidad –como ya se afirmó-. Este principio de proporcionalidad no se compadece con la razonable proporción que debe mediar entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente. La conducta del responsable solidario para marcar la contradicción resultante que deriva del sistema argentino que tipifica esta responsabilidad con marcado carácter represivo, pues esta circunstancia lo encierra en un callejón sin salida. Esta anomalía resulta de sancionar al administrador, en forma personal y solidaria, si es que al momento de endilgarle dicha responsabilidad no son adecuadamente valorados los parámetros de proporcionalidad de las sanciones y el criterio de buena fe para su graduación pues el administrador responde por la deuda íntegra de la sociedad que administra (la que fue establecida en función de la sociedad y no del administrador persona física).

l) Si el administrador del ente colectivo paga con su propio patrimonio y en su carácter de responsable solidario la deuda incumplida por la sociedad ¿por qué razón recuperará el administrador societario las sumas pagadas cuyo pago debió hacerse por su propia impericia en la gestión de los deberes fiscales de la sociedad? El administrador tiene derecho al recupero de los fondos así destinados, aunque no existe norma en el ordenamiento argentino que responda a este interrogante. Si se trata de un incumplimiento del pago del impuesto, la repuesta es el derecho al recupero, pues no puede enriquecerse la sociedad a costa del administrador societario. Sin embargo, si estamos frente a las consecuencias por la comisión de un ilícito por el cual responde el director, la respuesta no será tan contundente.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN:978-84-692-7929-8 /DL:T-2057-2009

CAPÍTULO QUINTO

EL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO COMO RESPUESTA DOGMÁTICA A LOS PROBLEMAS DE AUTORÍA EN MATERIA DE RESPONSABLES SOLIDARIOS

En el Capítulo III indiqué como una de las aproximaciones a la naturaleza jurídica de la figura del responsable solidario por deuda ajena, asimilarlo al concepto elaborado por la dogmática penal del “actuar en lugar de otro”, como una herramienta que explica el por qué ser responsable un sujeto persona física por las obligaciones tributaria de la sociedad.

La expresión hace referencia a una serie de criterios y valoraciones tendientes a justificar la represión penal en los casos en que interviene una persona que no puede ser sancionada por el ilícito porque no tiene capacidad para delinquir, como tampoco su representante (el órgano) ya que éste último no posee la calidad especial que debe reunir el autor conforme, está descrito en el tipo penal respectivo, pero esa calidad de autor sí la puede poseer la primera (la sociedad).

1. CONCEPTO

En materia penal, la cuestión relativa a la autoría es siempre compleja. En relación con los delitos de carácter económico, en los que interviene una empresa, el problema aumenta por el mandato constitucional del principio de legalidad. En efecto, nadie puede ser condenado si su acción no encuadra de manera perfecta en la descripción típica que en abstracto formula la ley. Puntualmente, cuando se trata de una empresa no es ésta propiamente quien actúa sino que lo hace a través de sus representantes. En esta materia aparecen las dificultades cuando la persona física -que actúa en nombre o representación de la persona jurídica- por su accionar provoca un incumplimiento tributario o una sanción fiscal, aunque el obligado tributario no sea dicha persona física -la que actuó- sino, por el contrario, la persona jurídica.

Por esta razón es necesario elaborar estructuras dogmáticas que faciliten el ordenamiento de la información legal dentro de un sistema conceptual coherente. Sólo de esta manera puede alcanzarse la finalidad del Derecho de otorgar seguridad jurídica a los ciudadanos³⁴⁴.

Para dar una respuesta a esta situación que supera a la mera problemática de la autoría para anclar en la del principio de legalidad. Esta laguna de punibilidad se supera con un instrumento dogmático que es el del “actuar en lugar del otro” con el propósito de captar a los sujetos que no sólo actúan en dicho ámbito sino que además realizan las mismas acciones con el mismo significado social que la de los sujetos formalmente descriptos por el tipo, en otros términos, son quienes efectivamente lo llevan a cabo cuando el representado es una

³⁴⁴ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano*, Universidad de Piura y ARA Editor, Lima, Perú, 2003, p. 25.

persona de existencia ideal³⁴⁵ Actúan en “lugar de otro” aquellos “terceros que acceden a un ámbito de actividad ajeno para realizar tareas relacionadas con aquella actividad”³⁴⁶.

Esta figura sirve para cubrir los “vacíos de punibilidad que se presentan en los delitos especiales cometidos por representantes tanto de personas jurídicas como de naturales... fue una respuesta ante los vacíos de punibilidad que se presentaron por la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas y, en este sentido, por la actuación de sus órganos y representantes”³⁴⁷.

2. ORIGEN

Esta figura dogmática nació en la jurisprudencia alemana, en una sentencia del 9.11.1847 -señala GARCÍA CAVERO en una formidable obra sobre la materia- el Tribunal Supremo Prusiano decidió un caso de delito de bancarrota, procesando al Consejo de

³⁴⁵ GRACIA MARTÍN, Luis. *El actuar en lugar de otro en derecho penal*. Ediciones Universitarias de Zaragoza, Zaragoza, 1986, p. 62.

³⁴⁶ GRACIA MARTÍN, Luis. *Op. cit.*, p. 60

³⁴⁷ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 26. “El hecho de que a la imposibilidad de aplicar sanciones penales directamente a la persona jurídica, se le uniera un respeto estricto del principio de legalidad en la Administración de Justicia Penal, llevó a ciertas situaciones de impunidad en los delitos especiales realizados por los órganos o representantes de ésta. En estos casos, los elementos del tipo no se verificaban plenamente en el único sujeto de imputación, sino que se repartían entre la persona jurídica y un miembro de la misma: mientras que el estatus personal que fundamentaba el delito especial recaía en la persona jurídica, era su órgano o representante quien realizaba la conducta prohibida. Sucedió que la persona jurídica no podía ser sancionada penalmente por carecer de capacidad delictiva y sus órganos o representantes tampoco por no poseer el elemento especial de autoría exigido por el tipo penal correspondiente. El resultado de esta situación era la completa impunidad”.(Cfr. *op. cit.* p. 27)

administración de una sociedad cooperativa que había suspendido sus pagos, por haber llevado los libros de comercio de la persona jurídica de manera desordenada. El problema radicaba en que la imputación de responsabilidad sólo se podía realizar sobre "el deudor" que había decidido la suspensión de los pagos y dicha cualidad especial recaía en la sociedad, pero esa imputación de responsabilidad no se podía aplicar sobre su órgano de administración. El Tribunal forzó el término "deudor" a fin de incluir, en esa categoría, al miembro del Consejo de Administración de la cooperativa. Así, el Tribunal Supremo Prusiano decidió absolver al acusado con el fundamento de que el delito de bancarrota sólo puede cometerlo "el deudor" que haya suspendido "sus" pagos, y éste obviamente no era el caso del administrador de la cooperativa.

Desde la perspectiva de política-criminal, es decir, de la efectiva persecución y aplicación de sanciones por la realización de conductas antijurídicas, la solución lució insatisfactoria. "La situación de impunidad presentada en los tribunales llevó a que posteriormente el legislador alemán estableciera mecanismos para cubrir los mencionados vacíos de punibilidad", por lo que la ley de bancarrotas alemana posteriormente, al tipificar los delitos concursales, incluyó una cláusula que ampliaba el círculo de destinatarios de algunos tipos penales contenidos en la ley sobre los administradores de sociedades³⁴⁸.

Sobre la necesidad de cubrir los vacíos de punibilidad mediante una norma general se comenzó a incorporar en la legislación alemana, en 1936 y proyectos posteriores, una norma general sobre responsabilidad de los órganos, y en 1968 se incluyó el actuar en lugar de otro en la ley de contravenciones.

³⁴⁸ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 28.

3. FUNDAMENTO

Para buscar el fundamento dogmático del actuar en lugar de otro debe partirse de la orilla de los delitos especiales. Estos delitos especiales tienen por característica una exigencia puntual, en el sujeto activo del delito, por parte de la descripción del tipo penal. Sin embargo esta única explicación formal no aporta la respuesta al fundamento dogmático de las actuaciones en lugar de otro.

La justificación dogmática, señala GARCÍA CAVERO, no se limita a la referencia conectiva a los delitos especiales sino que debe indagarse sobre la estructura material de tales delitos especiales y cómo se justifica la herramienta del “actuar en lugar de otro”. Primero haré referencia a los diversos argumentos que fundamentan la figura del “actuar en lugar de otro” y en segundo lugar haré referencia al delito especial para relacionarlo con la forma de justificar la responsabilidad penal del que “actúa en lugar de otro”.

En relación con la primera cuestión, la fundamentación del “actuar en lugar de otro” descansa sobre tres argumentos: a) se considera la figura como un supuesto de participación; b) se la considera como un principio general del Derecho y c) se la considera como una situación de hecho necesaria por razones prácticas.

3.1. Supuesto de participación

Originalmente se consideraba que las lagunas de punibilidad se cubrir con algunas categorías dogmáticas de delitos especiales, lográndose así el reconocimiento de una capacidad de acción jurídico-penal de las personas jurídicas. "En tanto es posible que las personas jurídicas realicen acciones típicas y antijurídicas, la cuestión del actuar en lugar de otro no será más que un supuesto de complicidad. El órgano de la persona jurídica puede ser considerado un cómplice del

delito y, de esta manera, aplicársele una sanción penal. si no se sigue este desarrollo argumentativo es la responsabilidad penal del representante, se estará atribuyendo responsabilidad por un hecho ajeno"³⁴⁹.

3.2. Principio general del Derecho

Originado en la jurisprudencia alemana, se afirmó que "existe un principio general que permitía atribuir responsabilidad penal a los órganos o representantes, a pesar de no reunir la cualidad exigida por el tipo penal y no estar, en principio, dentro del círculo de destinatarios de la norma. Este principio general del derecho establecía que, en lugar de los sujetos criminalmente irresponsables, eran responsables sus representantes legales y, en el caso de las personas jurídicas, los órganos de ésta... la responsabilidad penal se encuentra estrechamente vinculada con la capacidad de acción esto es, con la capacidad de cumplir con los deberes jurídicos impuestos por la norma. Ya que los incapaces de actuar no pueden ser determinados, con base en normas jurídicas, a cumplir con los deberes que les corresponden, será necesario, para evitar que estos ámbitos se queden sin regulación jurídica, trasladar el cumplimiento de tales deberes a los sujetos que actúan por el incapaz. El deber de representación no puede, pues, limitarse al ámbito del negocio jurídico, sino que debe abarcar también la observancia de los deberes jurídico-públicos en el ámbito del Derecho penal. En tanto no es posible una representación en las consecuencias del injusto, la responsabilidad penal tendrá que recaer sobre el representante legal"³⁵⁰.

³⁴⁹ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 33.

³⁵⁰ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 37.

3.3. Necesidad práctica de la figura

Desde una perspectiva práctica es comprensible que el Derecho penal cuente con una herramienta, con un método de interpretación autónomo para evitar lagunas de punibilidad. Los elementos especiales de autoría que se presentan en los delitos especiales están formados como elementos normativos que requieren de una valoración, es decir, encontrar el concepto de deudor, el concepto de contribuyente, etc. y estos conceptos se encuentran en otros sectores del derecho (para saber qué es un director de sociedades debe recurrirse a la Ley de Sociedades Comerciales) y se plantea el dilema sobre la forma de encontrar su contenido, sea en forma idéntica a su ámbito de procedencia o a través de una interpretación autónoma con base en la finalidad del Derecho penal.

En relación con la segunda cuestión, es decir, con el delito especial que es donde se desenvuelve la herramienta dogmática del “actuar en lugar del otro”, se han esbozado diferentes argumentos sobre la justificación de esta clase de delitos.

3.3.1. Identificación con la infracción a un deber.

Enseña GARCÍA CAVERO³⁵¹ que es ROXIN el primero en plantear un concepto material de delito especial para solucionar cuestiones dogmáticas, identificando a estos con la infracción a un deber determinado. Esta identificación con la infracción a un deber puede tratarse de (i) un deber secundario de los representantes jurídicos o (ii) de la representación en el cumplimiento de un deber impuesto por la ley.

En el plano del deber secundario de los representantes jurídicos, el deber primario deviene de la propia norma tributaria, es decir, un ámbito extrapenal, por tanto el Derecho penal no puede *per se* ampliar la responsabilidad a otras personas sobre quienes pesa la responsabilidad de cumplir con esos deberes. Así, el elemento personal de un delito especial está referido a un reproche ético-social, en consecuencia, lo que es trascendente no es la lesión a un bien

³⁵¹ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 49. Señala el autor que “El desvalor de estos delitos se encuentra en lo socialmente reprochable, sin interesar si lesionan un bien jurídico o son socialmente dañosos. En este sentido, el delito no debe entenderse únicamente como un acto socialmente dañoso sino también como la infracción de un deber ético social... En el caso de los delitos comunes, el círculo de destinatarios será general mientras que en los delitos especiales el deber se concreta en un grupo de personas. Este deber de los delitos especiales debe determinarse no sólo con base en los elementos que describen la acción prohibida, sino también teniendo en cuenta los destinatarios de la norma, es decir, los portadores del elemento especial de autoría. Sólo los sujetos que reúnen el estatus exigido por el delito especial son titulares del deber. En ese sentido, a los representantes legales que no reúnen el elemento especial de autoría, no les alcanza la titularidad del deber. Sin embargo, la posibilidad de sancionar penalmente a los representantes por el incumplimiento de los deberes de su representado no está excluida, sólo que no se trata de incumplimiento del mismo deber que su representado, sino de un “deber secundario” que consiste en cumplir frente a terceros los deberes de su representado”.

jurídico tutelado sino que lo relevante es el incumplimiento de un deber especial a cargo de determinado sujeto.

Podemos observar que nuestra ley tributaria, al responsabilizar personal y solidariamente al administrador societario, cumple en observar este patrón teórico: sólo se puede hablar de “actuar en lugar de otro” cuando hay representación (en el caso, los directores de sociedades anónimas (director ejecutivo o interno), consejeros de cooperativas, vocales titulares, los administradores de una asociación, los socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los fiduciarios, los directores de sociedades que participan en UTEs).

Los críticos de esta argumentación consideran que la mera infracción de un deber implicaría remontarnos al Derecho penal disciplinario –por tanto anticuado- que es contrario a un sistema penal basado en la protección de bienes jurídicos tutelados.

En el plano de la representación en el cumplimiento de un deber impuesto por la ley la identificación con la infracción a un deber radica en que el contribuyente, persona jurídica, necesita de un representante legal para actuar pues por sí no pueden. La actuación de las mismas se corporiza en una persona (el administrador de la sociedad, en términos tributarios, el responsable solidario). Por esta razón resulta imprescindible que el deber que le corresponde a la sociedad (como contribuyente) le pueda ser extrapolado al representante (administrador de la sociedad) y, de esta manera, pueda ser sancionado penalmente esta persona física en caso de incumplimiento de la norma tributaria.

Al respecto expresa GARCÍA CAVERO apoyándose en ROXIN, que la figura del “actuar en lugar de otro, gira en torno al cumplimiento del deber y la posibilidad de transferir dicho cumplimiento a terceras personas (representantes o sustitutos). Sólo en el caso de deberes

personalísimos o irrepresentables, se niega la posibilidad de una actuación en lugar de otro”³⁵².

3.3.2. Identificación con el delito de dominio

Esta tesitura considera que el “actuar en lugar de otro”, que se desarrolla en los delitos especiales, no se vincula a los delitos de infracción a un deber sino más bien a un delito de dominio, pues el autor tiene un especial dominio sobre la eventual violación del bien jurídico tutelado. Se aprecia una especial condición en la configuración del tipo penal. Los delitos especiales, así, son delitos de garante en razón de que el sujeto activo –el administrador- es garante de un bien jurídico debido a su particular situación frente a él.

Los directores de sociedades anónimas (director ejecutivo o interno), consejeros de cooperativas, vocales titulares, los administradores de una asociación, los socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los fiduciarios, los directores de sociedades que participan en UTEs, tienen una posición muy particular frente a la vulnerabilidad del bien jurídico: son ellos los que deben cumplir con las obligaciones tributarias por la entidad a la cual

³⁵² GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 56. “Las críticas a la categoría de los delitos de infracción de un deber formulada por Roxin, han llevado a buscar una configuración distinta del “actuar en lugar de otro” que no se fundamente en el discutible criterio de la infracción de un deber, sino en el bien jurídico. En este sentido, SCHÜNEMANN, discípulo de ROXIN en Alemania y GRACIA MARTÍN, en España, han planteado una interpretación del “actuar en lugar de otro” con base, más bien, en los llamados delitos de dominio. Estos autores afirman que la norma del “actuar en lugar de otro” puede interpretarse y fundamentarse perfectamente con el criterio del dominio del riesgo, incluso de una manera más completa que la que se sustenta en la infracción de un deber. Sin embargo, si bien ambos autores coinciden en el criterio material para interpretar la norma del “actuar en lugar de otro”, no coinciden en lo que entienden por dominio” (*Op. cit.* p. 57).

representan. Por tanto, la herramienta dogmática del “actuar en lugar de otro” permite sancionar a aquellos sujetos, quienes no poseen el estatus formal exigido por el ilícito, pero, por el contrario, tienen un dominio sobre la especial vulnerabilidad del bien jurídico. En suma, para esta posición, la responsabilidad del que “actúa en lugar de otro” se basa en el especial dominio de dicho sujeto, aún cuando no concurra en él, el parámetro formal exigido por el ilícito.

4. SOLUCIÓN QUE APORTA A LA FIGURA DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

Expresa RODRIGUEZ ESTÉVEZ que esta figura “se convierte en una valiosa herramienta dogmática para resolver los problemas de autoría en materia penal económica”. Si estos sujetos, en el caso un director de una sociedad, realiza una acción prohibida u omite una obligación (de la sociedad) cuya titularidad le es ajena (pues él es un director), puede ser penalmente responsable. Agrega el autor citado que “no existe ningún obstáculo formal (en cuanto a la tipicidad de la conducta) que impida la responsabilidad de los “actuales en lugar de otro” cuando el hecho cometido se adecua perfectamente a la descripción formal típica... Dichas actuaciones en lugar de otro” se muestran, en lo que se refiere a los tipos de comisión activa, penalmente irrelevantes”³⁵³.

Se trata, como dice BACIGALUPO³⁵⁴, de un intento de eliminar las lagunas de impunidad que se generan cuando ese deber especial incumbe a la persona jurídica y no al representante que realiza el comportamiento que infringe el deber. La norma tributaria argentina,

³⁵³ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María. *El derecho penal en la actividad económica*. Abaco, Buenos Aires, 2000, p. 216 y 217.

³⁵⁴ BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Bosch, Barcelona, 1998, p. 228.

al responsabilizar solidariamente al director de la sociedad hace recaer sobre este la sanción de su obrar debido a que actuó en lugar de la sociedad, de otra manera no sería sancionable como autor por carecer de la cualificación para el supuesto de hecho típico. Pero no es correcta la interpretación conforme a la cual esta sería la solución adoptada por el legislador para cubrir una laguna de impunidad producida por la negación de la capacidad de acción y de capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas³⁵⁵.

El problema de la autoría se evidencia aún más al conectarlo con el principio de legalidad, constitucionalmente amparado. Observa SILVA SANCHEZ que la laguna de punibilidad solo aparece en los delitos especiales pues respecto de “los delitos comunes, en cambio, no existía obstáculo alguno para la punibilidad, siendo perfectamente la sanción de personas físicas que obraran en el seno de la persona jurídica sobre la base de los criterios generales de la comisión activa y de la comisión por omisión, así como de la autoría y la participación”³⁵⁶. Para salvar, entonces, el principio de legalidad, “la legislación establece en algunas oportunidades que el que actúa en nombre de otro, sin reunir las características típicas exigidas por el tipo penal para ser autor, será considerado autor como si él mismo reuniera dichas características; siempre y cuando aquel en cuyo nombre actuó reuniese los requisitos típicos para ser considerado autor. El “actuar en lugar de otro” tiene una importante aplicación práctica en materia de criminalidad de la empresa, donde, en la mayoría de los casos, las conductas disvaliosas ocurren en el ámbito de actuación de una corporación empresaria, en la cual la persona

³⁵⁵ BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad...* p. 229. Sostiene la autora que “esta figura sólo permite imputar un delito al representante de una persona jurídica o de una persona física exclusivamente en el caso de los delitos especiales propios y no resuelve los problemas que se generan en relación a la responsabilidad penal de las personas jurídicas”. *Op. cit.* p. 231.

³⁵⁶ SILVA SANCHEZ, Jesús M. *Consideración sobre la teoría del delito*. Ad Hoc, Buenos Aires, 1998, p. 180.

física que actuó en su nombre no reúne las características exigidas por el tipo penal para ser considerado autor, mientras que sí las reúne la persona de existencia ideal en cuya representación actúa (por ejemplo, la persona de existencia ideal es el “obligado”, “el deudor”, “el quebrado”, “el agente de retención”, no así el directivo de la empresa que actúa simplemente en su representación)³⁵⁷.

En la doctrina específicamente tributaria es una referencia la obra de MARQUES DA SILVA quien, para el régimen de infracciones tributarias de Portugal elabora conceptualmente la responsabilidad de los administradores, gerentes y directores de la sociedad a través del concepto del “actuar en lugar de otro”³⁵⁸.

En cierta forma el Fisco nacional, en el Dictamen 79/71³⁵⁹ anticipa esta tesis al afirmar que las personas designadas en el artículo

³⁵⁷ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan M. *El derecho penal...* p. 226/221. “En definitiva, la implementación de esta figura viene a salvar la laguna de impunidad, en tanto que los jueces, en ocasiones movidas por loables criterios de justicia, valuen el principio de legalidad efectuando una explicación analógica *in malam partem* del derecho penal con la consecuente afectación de la seguridad jurídica” (p. 221).

³⁵⁸ MARQUES DA SILVA, Isabel. *Responsabilidade fiscal penal cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes*. Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000, p. 170 y s.s. Sostiene la autora que “la responsabilidad de los administradores, gerentes, directores, representantes de sociedades por las infracciones fiscales cometidas por ellos en nombre de la sociedad... consagran en términos genéricos la responsabilidad de dichos sujetos que actúan voluntariamente como titulares de órganos de una persona colectiva, sociedad o mera asociación de hecho o en representación legal o voluntaria de otro y derriban los obstáculos que contra esa punibilidad se podría levantar cuando el tipo incriminador exija determinados elementos personales que sólo se verifican en la persona del representado o que de hecho sea practicado en interés propio. Cuando los tiempos legales incriminadores exigen necesariamente cualquiera de esos elementos, bastará para que sea punible quien actúa en nombre de otro que tales elementos personales se verifican en la persona del representado o de hecho que sean practicados dichos actos interés de éste”.

³⁵⁹ Boletín de la Dirección General Impositiva 247, p. 59.

–actualmente 8 de la ley de procedimientos fiscales, “participan de una idéntica situación jurídica básica, caracterizada por la nota de representatividad que es inherente a cada una de las funciones previstas. En esta forma, la actividad cumplida en relación con el impuesto, tiene el significado de un acto de representación realizado a nombre del contribuyente de derecho; con imputación patrimonial al mismo, como sujeto pasivo de la obligación impositiva. Ese elemento primario y principal -la representatividad- define los alcances de la responsabilidad del representante. Como principio general, cabe reconocer la separación de los patrimonios que respectivamente corresponden al representante y al representado, de manera que las obligaciones de este último no están llamadas, en condiciones normales de acatamiento de la ley impositiva, a ser soportados por aquellos”.

5. NOTAS DISTINTIVAS

a) “El actuar en lugar de otro” es una respuesta dogmática útil para resolver el principio de legalidad en punto a la autoría. Esto debido a que la culpabilidad se considera en función de los titulares de los órganos, produciéndose una fractura en relación con el principio de responsabilidad de la sanción, que esta figura viene conceptualmente a subsanar.

b) No es una forma de hacer responder penalmente a las personas jurídicas, no tiene que ver con la irresponsabilidad penal de las personas de existencia ideal. Es un concepto que se desvincula de la discusión sobre si los entes ideales pueden o no responder penalmente.

c) El actuar en lugar de otro es un problema de responsabilidad de las personas individuales por el hecho propio. En otros términos, se revela “una regla complementaria de las generales de imputación de

responsabilidad. Tal regla complementaria se hallaba específicamente orientada a salvar los problemas de legalidad que plantean los delitos especiales cuando éstos se cometen en el ámbito de las personas jurídicas y las condiciones objetivas de autoría recaían precisamente en la persona jurídica y no en las personas físicas en ella integradas.³⁶⁰

d) El concepto en análisis no puede derivar en responsabilidad penal objetiva. Para que la figura proceda se requiera que el representante de la sociedad haya realizado, tanto por acción u omisión, el hecho típico previsto en la ley tributaria que regula ilícitos imparciales o delitos. Si ello no fuese así, se caería en el riesgo de que, esta figura se conecte con esta modalidad de la responsabilidad que, como veremos más adelante en materia de ilícitos tributarios no procede. Advierte RODRIGUEZ ESTÉVEZ que “la preocupación de la responsabilidad objetiva tiene, incluso, su relación con el desarrollo económico de una sociedad. Una de las críticas a las que mayormente está expuesto el derecho penal expansivo, especialmente en materia penal, económica y empresaria, es el riesgo de incurrir en supuestos de responsabilidad objetiva, bajo el pretexto de sancionar la producción de resultados típicos”³⁶¹.

6. SÍNTESIS

a) La doctrina y jurisprudencia que han identificado a la responsabilidad solidaria prevista en la LPT se relaciona con el fenómeno sancionatorio: se sanciona al administrador societario quien, habiendo tenido a su cargo las obligaciones de cumplimiento tributario del responsable principal, no ha cumplido con esa manda y no tiene justificaciones sobre tal conducta. Cómo, entonces, endilgar

³⁶⁰ SILVA SANCHEZ, Jesús M. *Consideración...* p. 181

³⁶¹ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan M. *El derecho penal...* p. 226

una sanción por incumplimiento –del contribuyente principal- a su administrador. Cómo se justifica la autoría de esa persona física si, el contribuyente que ha incumplido, es una empresa.

b) En este contexto, la responsabilidad de los administradores, gerentes, directores, representantes de sociedades por las infracciones fiscales cometidas por ellos en ocasión del cumplimiento de su mandato. Para resolver estos conflictos el concepto del actuar (el individuo) en lugar de otro (la sociedad) resuelve el conflicto de la autoría del hecho. La ley, así, sanciona a quien actúa en nombre de otro.

c) En otros términos, es esta una herramienta dogmática para explicar cómo se puede ser responsable solidario sin ser el deudor principal del tributo.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN:978-84-692-7929-8 /DL:T-2057-2009

CAPÍTULO SEXTO

CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN MATERIA TRIBUTARIA

La responsabilidad personal y solidaria del administrador societario surge cuando se observa un incumplimiento de las obligaciones fiscales de los responsables, sean formales o sustanciales; cuando tal incumplimiento deriva en la falta de pago de un impuesto determinado en tanto el deudor de la obligación tributaria no cumpla con la intimación administrativa que, con carácter previo, le formula la autoridad fiscal y en cuanto la sociedad, por determinadas razones de hecho o de derecho, no ha ya colocado al director en cuestión en la imposibilidad de cumplir adecuada y oportunamente con las obligaciones que, como administrador, asumió en representación de la sociedad.

La articulación de los elementos enunciados generan una serie de notas distintivas en punto a la aplicación del régimen que señalo en este capítulo las que he dividido en cuatro partes, la primera aludirá a las condiciones generales de aplicación del sistema, la segunda a los aspectos procesales puntuales de su aplicación, la tercera a los efectos

derivados de la aplicación concreta de la responsabilidad solidaria y la cuarta, a la responsabilidad solidaria del administrador societario en supuestos particulares por los que atraviesa la sociedad, como contribuyente principal.

SECCIÓN I

CONDICIONES GENERALES EN LA APLICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

1. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA SÓLO PUEDE PROVENIR DE LA LEY

Los responsables tributarios deben ser creados por ley, es decir, su legitimidad está condicionada por el principio de legalidad, porque sin perjuicio de que no son sujetos pasivos, la ley los coloca junto a los sujetos pasivos o deudores principales por tanto, si los primeros están sujetos a aquel principio constitucional, con mayor razón lo deben estar los responsables tributarios. La figura del responsable solidario está comprendida en el principio de legalidad pues ser declarado responsable de un tributo por deuda ajena implica pagar la obligación tributaria, originalmente no destinada a él.

Por ello la AFIP-DGI aún dentro del marco del decreto 618/97 (norma que organiza administrativamente a la Administración tributaria) no puede crear categorías de responsables solidarios, toda vez que sus facultades sólo alcanzan a la creación de agentes de retención, percepción e información, mas allá de que estos, por la ley de procedimientos fiscales, sean responsables por deuda ajena.

En otros términos, no es la norma de inferior jerarquía la que constituye esta solidaridad sino la ley, ello sin menoscabo de la existencia de doctrina opuesta³⁶². Si consideramos que el hecho imponible puede fragmentarse en cuatro elementos: subjetivo, material, temporal y cuantitativo, de lo que aquí se trata es del elemento subjetivo y por ser parte inescindible de la configuración legal de contribuir, este sujeto debe estar claramente previsto por la ley y no por una norma diferente.

Bien señala BARROS CARVALHO que la solidaridad para las personas expresamente designadas por ley nos enfrenta con la competencia constitucional para la creación de tales figuras, al interrogante acerca de los límites de la autoridad que legisla, considerando que la selección de los sujetos que quedarán obligados – en forma solidaria- por el débito del tributo. El espacio de elección del sujeto pasivo de las obligaciones tributarias como también de las personas que deban responder solidariamente por la deuda, ha de circunscribirse en el ámbito de la situación factual contenida en el

³⁶² MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Los responsables tributarios*. ..., p. 24. La tributarista española, en una prolija obra sobre los responsables tributarios, señala que el responsable tributario debe ser creado por ley. Y partiendo de los preceptos constitucionales es indudable que el principio de reserva de ley exige una ley para el establecimiento de tributos, pero tal principio no implica que el legislador primario debe configurar todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, pues bastará con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo. "(...) no está claro que estén cubiertas por el principio constitucional de legalidad, como es el caso de la materia referente a los responsables tributarios, porque no afectan, en principio, ni a la identidad de la obligación tributaria principal, ya que, como más adelante veremos, se trata de sujetos pasivos de otra obligación conexa, pero diferente de la obligación tributaria principal y, consecuentemente, tampoco afectan a la entidad de la prestación de la obligación tributaria principal... considero que el responsable queda fuera del ámbito de este principio constitucional de legalidad tributaria. El responsable no constituye uno de los elementos esenciales del tributo, ya que, aunque se trata de un obligado tributario junto al sujeto pasivo, no estamos ante un supuesto de sujeto pasivo en un sentido estricto" (p. 26 *Op.cit.*)

otorgamiento de la competencia impositiva, dispuesta por la Constitución. Considero que los límites de la atribución constitucional es un criterio infranqueable, obstando en forma categórica al legislador ordinario a que coloque como deudor, aún solidario, a alguien que no ha participado del evento³⁶³.

En referencia al nacimiento *ex lege* del establecimiento de la calidad de sujeto de la obligación tributaria un prestigioso autor expreso que: "Del poder tributario nace por imposición de la ley formal la relación jurídica tributaria que contiene la obligación jurídica tributaria en virtud de la cual el particular debe una prestación al Estado para satisfacer las necesidades públicas"³⁶⁴.

A mayor abundamiento cabe señalar que el Código Civil dispone que la solidaridad sólo puede ser creada por ley. En efecto, el artículo 701 del Código Civil dispone textualmente: "Para que la obligación sea solidaria, es necesario que en ella esté expresa la solidaridad por términos inequívocos, ya obligándose "in solidum", o cada uno por el todo, o el uno por los otros, etcétera, o que expresamente la ley la haya declarado solidaria". Interpreto, asimismo, que la ley a que se hace referencia en esta norma es una ley en sentido formal".

Aunque esta referencia parezca obvia, en el derecho tributario argentino tenemos un claro ejemplo de violación del postulado indicado. El decreto del Poder Ejecutivo Nacional No. 780/95 reguló una serie de aspectos vinculados con el fideicomiso reglado por la ley 24.441. Dicho decreto establecía que el fiduciario se encontraba sujeto a las mismas reglas de responsabilidad solidaria de los

³⁶³ BARROS CARVALHO, Paulo de. *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*.... p. 181.

³⁶⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "El Principio de Legalidad", en *El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario*, Simposio organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales e Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 1986, p. 85.

administradores de sociedades al establecer que las normas del actual artículo 8 inc. a) de la LPT eran aplicables a tales fiduciarios. Resulta ocioso remarcar que esta delegación –no autorizada expresamente por la ley como un supuesto de delegación- se disponía por decreto y no por ley, por tanto su compromiso constitucional era evidente o, en mejores términos, es evidente para aquellos incumplimientos imputables al fiduciario de fideicomisos que se hubieren producido en el lapso de vigencia del decreto. Actualmente esta situación fue resuelta porque la responsabilidad solidaria, por remisión al artículo 8 inc. a) se encuentra ahora contemplada en el art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias, concretamente al constituir en sujeto del gravamen a los fideicomisos. En suma, la anomalía normativa se subsanó con la incorporación a la ley del impuesto a las ganancias.

No es posible, tampoco, integrar la responsabilidad solidaria en materia tributaria y previsional, normas ajenas al ordenamiento tributario habiendo señalado el Fisco a través de un dictámen sobre esta cuestión que la solidaridad en materia tributaria es la regulada por la LPT no resultando posible extender la misma en virtud de cláusulas de un contrato del cual este organismo no es parte. En materia de solidaridad previsional resulta aplicable el artículo 30 de la ley de contrato de trabajo relativo a la extensión de la responsabilidad a los cedentes y contratistas por el incumplimiento de las normas relativas al trabajo y los organismos de seguridad social que correspondan a los cesionarios y subcontratistas respectivos³⁶⁵.

GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE³⁶⁶ que la solidaridad no se presume en el derecho privado y en el Derecho tributario resulta inherente al vínculo de unidad creado por un mismo hecho imponible puede ser atribuido a dos o más sujetos, pero si lo fuere a otro distintos del deudor, como en el caso del responsable que es extraño al

³⁶⁵ Dictamen AFIP (DAL) 41/98, del 23.12.98

³⁶⁶ GIULIANI FONROUGE, C.M. y NAVARRINE, Susana C., *Op.cit.*, p. 108.

hecho generador, resulta necesario entonces que una disposición expresa de la ley determina la responsabilidad solidaria. Es responsable aquel que por voluntad de la ley (obligación *ex lege*) realiza un hecho jurídico tributario distinto del hecho imponible que implica ciertas obligaciones tributarias secundarias con respecto a la obligación tributaria principal: el pago de la deuda tributario por el sujeto pasivo y, en su caso, el cumplimiento de otras obligaciones tributarias formales. La figura del responsable es, en consecuencia, secundaria y accesorio con relación al sujeto pasivo. La necesidad de que la responsabilidad tributaria se determine por ley formal tiene amplias consecuencias: a) no se puede presumir la responsabilidad solidaria, por su carácter de obligación *ex lege*, requiriéndose que la norma donde se establezca sea lo más clara posible a la hora de determinarla; b) la aparición del sujeto responsable se produce siempre tras el sujeto pasivo, necesitándose para llegar a aquel cumplir previamente con un procedimiento previsto en la ley el cual determine quién es el responsable, en qué condiciones con qué características y cuál es el alcance de su responsabilidad y c) finalmente, el responsable es un deudor tributario en nombre propio, no como sucede con el fiador civil, donde se obliga a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo este³⁶⁷.

La CNACAF consideró que, asumiendo el responsable por deuda ajena tal carácter por virtud de un precepto expreso que así lo establezca, no se cumple esta regla sin la previa existencia de una ley que lo eleve a tal condición³⁶⁸.

Finalmente por lo expuesto interpreto que no puede la AFIP DGI establecer solidaridad a través de resoluciones generales, ni las

³⁶⁷ CARBAJO VASCO, Domingo. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles” CT N° 76, 1995, p. 70.

³⁶⁸ “Ing. y Refinería San Martín del Tabacal c/ DGI”, CNACAF, Sala III, del 9.9.97, causa 4229/96

Direcciones de rentas provinciales o municipales a través de las diversas normas que emiten.

2. EL AMPLIO CONCEPTO DE ADMINISTRADOR DE SOCIEDAD O ENTES COLECTIVOS: SUJETOS COMPRENDIDOS

Adquieren el carácter de responsables solidarios una amplia gama de sujetos específica o genéricamente descriptos por la ley (sin que la descripción genérica atente contra el elemento subjetivo de la obligación tributaria). Entre estos se encuentran: los directores de sociedades anónimas (director ejecutivo o interno), consejeros de cooperativas, vocales titulares, los administradores de una asociación, los socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los fiduciarios, los directores de sociedades que participan en UTEs.

Puntualmente en lo relativo al director de sociedad anónima, resulta indispensable –para que se aplique el sistema de responsabilidad solidaria- que dicho sujeto sea tal, que haya sido elegido conforme las normas vigente y además que se involucre personalmente en la gestión tributaria cuyo incumplimiento desata su responsabilidad –por el actuar en lugar de la sociedad-. Como ya sabemos, no se trata de una responsabilidad por el ejercicio de un cargo, sino que el sujeto a quien se atribuye la responsabilidad, en primer lugar debe ser administrador y en segundo lugar, debe ser un administrador personalmente involucrado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en tercer lugar, que cumplidos los anteriores dos recaudos, la conducta contraria a derecho le sea atribuible personal y subjetivamente.

La jurisprudencia ha confirmado, en forma pacífica y reiterada, que el sujeto será responsable por su participación directa con el

control de los fondos destinados al pago de los tributos de la sociedad³⁶⁹.

Expresa FERNANDEZ JUQUERA "...interesa destacar que el responsable no siempre "realiza" su propio hecho, como sucede con el contribuyente respecto del hecho imponible, ya que en muchas ocasiones el responsable se limita a "estar" en una determinada situación o relación con el contribuyente. Es, a mi juicio, importante hacer esta matización en la determinación del supuesto de hecho de la responsabilidad pues entiendo que podría servir para diferenciar los supuestos de responsabilidad por actos lícitos de los de responsabilidad por actos ilícitos. Mientras que la primera no exigiría una determinada conducta del responsable, siendo suficiente que el mismo "se encuentre" en una determinada relación con el contribuyente, pudiendo, en principio, originar única y exclusivamente supuestos de responsabilidad subsidiaria, la segunda, es decir la responsabilidad por actos ilícitos, exigiría forzosamente una conducta tipificada del responsables y podría originar supuestos de responsabilidad solidaria"³⁷⁰.

En consecuencia, el concepto de administrador societario es amplio y comprende a diversos sujetos pero no sólo por su condición jurídica de administrador, sino por su actuación además de que, el ordenamiento argentino, abre la posibilidad de involucrar al administrador de hecho en tanto el art. 6 inc. e) de la LPT enumera, entre los responsables por deuda ajena, a "...los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones

³⁶⁹ "Monasterio Da Silva, Ernesto", fallo de la CSJN, del 2.10.70; CNACAF, sala I, del 8.6.70 y fallo del TFN del 5.8.66, todos registrados en DF T. XX, 413; "May Erwin, Germán Guillermo", CNACAF, Sala I, 17.5.74, DF XXIV-1077; "Gutierrez, Emilio", CNACAF, Sala II, del 9.10.80, DF XXX-B-811; "Salvatierra, Mario R. y otro" CNACAF, Sala III 25/3/82, DF XXXII, 1114.

³⁷⁰ FERNANDEZ JUQUERA, Manuela. *Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro*. ...2003, p. 7

puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente” y, el art. 8 inc. a) de la LPT eleva a la condición de responsable personal y solidario a los sujetos enumerados en los primeros cinco incisos del art. 6.

Adquiere mayor claridad el Ordenamiento español al referirse específicamente a estos sujetos, por virtud de que el art. 43.1 en su inc. b) los involucra expresamente en los siguiente términos: “... b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”.

3. CRITERIO SUBJETIVO DE RESPONSABILIDAD: ACTUACIÓN PERSONAL DEL ADMINISTRADOR

El supuesto de hecho de la responsabilidad lo integran un elemento material, que es la comisión concreta del incumplimiento tributario y un elemento subjetivo, que es la actuación con dolo, culpa o negligencia por parte del administrador societario. De este último dato surge la importancia de volver a pensar estas cuestiones desde la perspectiva de los principios, pues es el de culpabilidad el esencial para aplicar el régimen de responsabilidad personal y solidaria sobre el administrador societario. No basta el mero incumplimiento, se requiere una particular situación en la persona del administrador para que sea pasible de estas consecuencias.

3.1. La imputación de responsabilidad al administrador

El administrador societario debe tener una injerencia directa en la gestión administrativa o la disposición de los fondos sociales a efectos de cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad para ser pasible de la imputación de la responsabilidad solidaria. Es indispensable su participación personal, directa y decisiva en oportunidad de producirse la infracción tributaria³⁷¹. Rige así con todo vigor el principio conforme al cual no basta el simple hecho de ser administrador de una sociedad anónima para que se lo considere responsable en los términos de la ley pues esta responsabilidad no deriva del ejercicio del cargo. Es esta una cosecuencia lógica de la sanción al administrador de la sociedad pues su conducta importa incumplimiento de los deberes impositivos a cargo del director o representante y para que ello se configure, éste debe administrar los bienes de la sociedad o disponer de ellos en el ejercicio de sus funciones.

El imperativo de la subjetividad en el obrar, esa intervención directa en el hecho de responsabilidad se funde, en primer lugar, en la

³⁷¹ Idem nota 3, p. 111. Ver también Dictamen 3/82 de la D.G.I., pto. II.4), publicado en Boletín DGI N° 343, p. 55. SASOT BETES, Miguel A. y SASOT, Miguel T. *"Sociedades Anónimas. El órgano de administración"*. Abaco, Buenos Aires, 1980, p. 516 afirman que "conviene tener presente que la ley de sociedades no responsabiliza al directorio por sus acuerdos en cuanto cuerpo colegiado sino a los directores singularmente considerados, lo que se comprende, pues el directorio no podría responder ante la sociedad ya que dada su condición de órgano, equivaldría a responder frente a sí mismo. Es decir, que si bien las decisiones se toman corporativamente -decisión de la mayoría- la responsabilidad se opera por la participación que cada uno de los directores ha tenido en el acuerdo, si bien existe una presunción genérica de imputabilidad. Como consecuencia lógica de la responsabilidad del director y no del órgano, se desprende que los directores no pueden ser responsabilizados sino por los actos que les sean personalmente imputables y no por los perjuicios sufridos por la sociedad por actos de terceros, incluso si éstos últimos estuvieran crediticiamente vinculados con ella".

propia norma del art. 8 inc. a) que, recordamos, luego de establecer la responsabilidad personal y solidaria con el contribuyente, dispone que esa responsabilidad desaparece si se demuestra que el contribuyente ha colocado al responsable solidario en imposibilidad de cumplir; y en segundo lugar surge de la propia naturaleza sancionatoria, como ya se advirtió, del régimen del responsable por deuda ajena, de manera que no se puede ser responsable sin culpa en razón de ser éste un principio rector en torno a toda cuestión sancionatoria.

El administrador de la sociedad responde cuando su conducta es decisiva para producir una consecuencia en la sociedad que administra, por ejemplo, a) dejando de realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, b) consintiendo en su incumplimiento el cual se produce por sujetos que dependen de aquel administrador y c) cuando adoptaren acuerdos que hacen posible la comisión de la infracción o la producción del incumplimiento tributario³⁷².

³⁷² HERRERA MOLINA, Pedro M. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios.” *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, N° 57, p. 74. HERRERA MOLINA cita dos interesantes resoluciones del Tribunal Económico Administrativo español que reseña porque evidencian la condición subjetiva del administrador. La primera es la Resolución del 19.12.96, referida a un supuesto en que “un socio y miembro del Consejo de Administración de una sociedad, no sólo conoció de forma pasiva los acuerdos constitutivos de la infracción, sino que intervino en ellos en la forma que se refleja en las actas de la sociedad, aprobó el balance del que se derivaron las actas de Inspección y era tan plenamente consciente de las consecuencias jurídicas de los acuerdos que rehusó confirmar la delegación de poderes en el Presidente e insistió en ello hasta percibir las cantidades que se le adjudicaron, sin cerciorarse de si efectivamente la entidad había regularizado su situación tributaria ni de la forma en que lo hizo, de modo absolutamente insuficiente; después tampoco expresó su rechazo a las irregularidades que denuncia ahora en la redacción y aprobación de las actas y su incorporación al libro en que éstas se recogen y sí consta, en cambio su participación en las aprobación del balance. El Tribunal Económico Administrativo concluye que estos hechos demuestran su colaboración en la infracción”. La segunda es la Resolución del 10.7.96 referida a un complejo caso en el que “el presidente del

Además, siendo esta responsabilidad una derivación de la figura dogmática del actuar en lugar de otro, donde la cuestión de la autoría y la vinculación con el concepto del deber son esenciales, el administrador que no tiene el deber de actuar (porque el pago de los impuestos en la sociedad, estaba a cargo de otro funcionario de la empresa) no estará incurriendo en culpa alguna (porque el deber no lo alcanza), esto es importante porque la Administración tributaria no puede —como usualmente lo hace— involucrar en el proceso administrativo de determinación de la deuda de la sociedad a todos los directores, por ejemplo, de una sociedad anónima. Sólo puede perseguir a aquel sobre que pesa el deber de “actuar por otro”.

En este sentido, tratándose de una sanción, no puede existir responsabilidad objetiva, es decir, sin culpa, ya que— en el plano sancionatorio— impera el principio *nulla poena sine culpa*. Si esta responsabilidad de los administradores se fundamentara sólo en las consecuencias objetivas de la gestión, en los casos en que esa gestión fuese desfavorable o perjudicial, los profesionales más destacados,

Consejo de Administración cumplimentaba y firmaba las declaraciones, pero no las ingresaba. Los demás consejeros, sospechando la comisión de diversas irregularidades requieren sin éxito la convocatoria del Consejo de Administración (que coincidía con la Junta General, al ser todos los socios miembros del Consejo). Pues bien, a juicio del Tribunal Económico Administrativo no es clara la existencia de responsabilidad subsidiaria en los recurrentes, porque no existe un nexo causal entre aquellos y el incumplimiento de los deberes fiscales, y porque para establecerla, teniendo en cuenta los hechos relatados y probados, sería preciso exigirles una diligencia superior a la normal; la segunda que la conducta de la Administración al desconocer el cambio de domicilio de la sociedad, y sus consiguientes actuaciones, no puede estimarse como correcta, la tercera, que tampoco lo es pasar por algo el más que probable encaje de la actuación del presidente del Consejo como firmante de las declaraciones que luego no ingresaba, fue el causante personal y directo de una infracción tributaria, en términos necesarios, siendo lógico suponer que con su conducta pretendía enmascarar tal hecho frente a los socios. Esta circunstancia tiene especial importancia porque no es posible derivar la responsabilidad subsidiaria, habiendo un responsable solidario, sin antes dirigirse contra él”. (HERRERA MOLINA, *Op. cit.* p. 76/77).

con conocimiento en suma, los profesionales de la gestión administrativa se alejarían de este tipo de trabajo profesional pues siempre estarían considerando que los efectos de su actuación –que es una obligación de medios y no de resultados- podría irrogarles un perjuicio personal y patrimonial de alcances imprevisibles. La consecuencia sería que las empresas reflejarían efectos negativos en la gestión traducidos en inercia y pasividad ya que, ante una posible responsabilidad objetiva del administrador no aceptarían sus cargos o, directamente adoptarían una actitud no profesional sino temerosa ante su trabajo.

La aplicación de la responsabilidad solidaria debe ser interpretada con un cuidado particular por los valores involucrados. Me refiero a que un sujeto, persona física, se hace responsable por el actuar en lugar de otro que es la sociedad y por los incumplimientos de ésta relacionados con su participación directa, podrá comprometer su propio patrimonio. El derecho debe ser interpretado de modo que las personas y toda la sociedad no se perjudiquen innecesariamente por las consecuencias jurídicas que una determinada interpretación puede implicar, ya que si bien podría ser que una persona jurídica sea un simple contorno jurídico, un ropaje jurídico hueco, no por ello se debe establecer un régimen que, con el propósito de proteger la recaudación del impuesto a cargo de la sociedad, se soslayan los principios constitucionales en materia de responsabilidad (*nullum crime nulla poena sine culpa*).

Es fundamental, entonces la impronta de la actuación personal y directa, con comprobable dolo, culpa o negligencia anclada en el cabal entendimiento de que la actuación de cada director, gerente o representante es contraria a la relación jurídico-tributaria que vincula a la sociedad con el Estado y tales hechos u omisiones imputables son imputables a aquellos. También el abuso de las facultades conferidas al administrador o director de la sociedad.

Entre estos problemas pueden encontrarse: 1) en la dificultad de diferenciar, muchas veces una actuación correcta en la gestión de la empresa de un incumplimiento de algunos deberes legales, 2) y la ausencia de especialización en las funciones por parte de los administradores, en los casos de medianas y pequeñas empresas.

No desvirtúa lo dicho hasta aquí, la norma del art. 25 del decreto reglamentario de la LPT, al referirse a la administración colegiada estableciendo que los responsables solidarios lo son respecto del contenido de la declaración jurada que firmen, a renglón seguido establece que la obligación de la presentación de la declaración jurada se considera cumplida, si se trata de una administración colegiada, cuando cualquier de esos administradores lo hace, pero la responsabilidad –finaliza este artículo- surgirá conforme a lo que “individualmente les corresponda a él y a los restantes por el contenido de aquélla”. No importa si existe una anomalía en una declaración jurada cuando la administración es colegiada: la responsabilidad personal y solidaria sólo recaerá sobre el administrador que tenga a su cargo la gestión tributaria de la empresa, y no sobre otro. De todas formas, el decreto reglamentario no puede extender a ningún sujeto responsabilidad alguna sin violentar el principio básico de legalidad en materia tributaria.

La ley adhiere sin reservas al principio jurídico de la culpa, que tiene su origen en el “incumplimiento de cualquiera de los deberes impositivos del responsable”³⁷³. Más precisamente, en palabras de

³⁷³ PAZOS, José Manuel. “Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios”. Impuestos XLIII-A, 753. Afirma el autor: “Para que se les atribuya dicha responsabilidad deberá existir: incumplimiento de deberes impositivos y además, que éste le sea imputado por culpa o dolo. Así es pues, aunque la responsabilidad, por deuda ajena sea una institución propia del derecho tributario, ha sido establecida no con un criterio formal sino a título represivo, que responde a fundamentos de dolo o culpa y a cuyos efectos debe realizarse la conducta del responsable. Referida a este tema, cuya fuente es el Ordenamiento Impositivo

GARRIGUES, no es suficiente demostrar que el administrador ha incumplido las obligaciones legales sino que, además, es necesario: a) que dicho incumplimiento provoque un daño patrimonial y b) que exista nexo entre la conducta del administrador y el daño³⁷⁴.

En consecuencia si a pesar de actuar con debida diligencia, el administrador no tuvo la posibilidad concreta y efectiva de comprender que su conducta es contraria a derecho y puede probarlo, la responsabilidad no se aplicará, como también –pues así lo dispone el art. 8 inc. a) *in fine*- si puede acreditar que aún representándose el incumplimiento tributario los mandantes los han colocado en imposibilidad de cumplir.

Este criterio de culpabilidad en el obrar es incommovible. Como afirmó FREYTES³⁷⁵ no nos encontramos ante un supuesto de

alemán, la ley argentina ha seguido los principios dominantes en el derecho tributario comparado y en la doctrina”.

³⁷⁴ GARRIGUES, Joaquín. *Comentario a la ley de sociedades anónimas*, T. II, p. 128.

³⁷⁵ FREYTES, Roberto O. *Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas*, DF XXVII-B, p. 718. También ver PAZOS, José Manuel. *Responsabilidad fiscal de administradores...* I-XLIII-A, 753, indica que la responsabilidad en análisis no se debe al simple hecho de ser gerente, representante o administrador; en igual sentido HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores...* p. 35 expresa que “la culpa subjetiva puede producirse por acción u omisión. Según la distribución de funciones en un directorio o administración conjunta o colegiada, al analizar las conductas individuales, un mismo hecho podría ser excusatorio o condenatorio por acción o por omisión. Si suponemos el caso corriente de derivación de recursos hacia otras erogaciones, quien tuvo parte activa en la decisión podría defender la razonabilidad de las prioridades fijadas (p.ej. salarios, indemnizaciones). Sobre el mismo hecho quien cumplía funciones técnicas o de comercialización y no de asignación de recursos podría argumentar que desconocía las prioridades fijadas, así como que por tal motivo no se hubieran pagado los impuestos. Teniendo en cuenta las restantes circunstancias del caso, ambos podrían ser absueltos de la atribución de responsabilidad solidaria o ambos condenados a mérito de la misma, respectivamente, por acción u omisión en torno al mismo hecho, o uno condenado

responsabilidad objetiva, que surgiría si este mecanismo de responsabilidad solidaria se aplicase sólo por el desempeño del cargo de director, gerente o representante de una sociedad. Tampoco surge por la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario se trata de una responsabilidad subjetiva, que depende de la actuación personal del director, de su conocimiento e intencionalidad en su actuación como responsable del pago de los tributos de la empresa. Por tanto se trata de un sistema basado en el principio jurídico de la culpa, ya que ella se origina solamente, como surge del texto expreso de la ley, por el incumplimiento de cualquiera de los deberes impositivos del responsable.

En igual perspectiva se encuentra CASÁS³⁷⁶ quien afirma que que la responsabilidad tributaria personal de los directores, gerentes y demás representantes societarios y, en particular, su solidaridad – además de poseer una naturaleza esencialmente sancionatoria- no es de aplicación automática, debe computar el elemento subjetivo de la conducta –en grado de culpa o dolo-, exige que se considere en referencia a cada responsable tributario, en particular atendiendo a la administración y disposición efectiva que hayan tenido de los fondos sociales y al período en que se desempeñaron en tales funciones.

De igual forma, en las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, Perú, 1977 (publicación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Estatutos y Resoluciones de las Jornadas, Montevideo, 1993) al afirmar que “A) Debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia, no sería suficiente justificativo la mera calidad de

y el otro absuelto”; GIULIANI FONROUGE, C. M. y NAVARRINE, S. C. *Op. Cit.*, p. 111.

³⁷⁶ CASÁS, José O. “La responsabilidad tributaria de los directores..” DF, XV-85.

representante o director. B) Sólo se configurará cuando los propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores hayan actuado sin la debida diligencia, la que deberá ser apreciada atendiendo a las características de cada empresa y a las facultades y deberes del responsable”.

Finalmente, en relación con el Ordenamiento español señala ALVAREZ MARTÍNEZ en relación con la naturaleza jurídica de la responsabilidad de los administradores prevista en el art. 43.1 letra b) que la nueva LGT de 2004 ha cambiado sustancialmente la cuestión de la culpabilidad. En la LGT actual, señala el autor, la citada norma “...ha venido a requerir en forma expresa, para proceder a la exigencia de la mencionada responsabilidad, la presencia de *ciertos comportamientos* de los administradores que revelan un evidente comportamiento culpable de los mismos desde la perspectiva tributaria, en la medida en que su actuación resulta determinante para el impago de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas que se encuentran pendientes en el momento del cese de actividades de estas últimas. Esta circunstancia viene a dotar al referido supuesto de responsabilidad de una innegable naturaleza *culposa*, evitándose así la recreación de la econada polémica entablada acerca de este punto en el marco de la LGT de 1963...”³⁷⁷.

El amplio espectro referido, dolo, culpa, negligencia, abuso de facultades y culpa *in vigilando*, merecen precisiones conceptuales.

³⁷⁷ ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Thomson Aranzadi – Asociación Española de Asesores Fiscales, Navarra, 2004, p. 113.

3.1.1. Dolo.

Implica una acción u omisión engañosa o maliciosa, dirigida a tener por cierto lo falso o disimulación de lo verdadero. Se manifiesta a través de artificios o maquinaciones encaminadas a engañar o inducir a engaño a la otra parte. El dolo exige la plena conciencia que se está faltando a un deber y el hecho de que pese a dicha conciencia de dolo por parte de un responsable solidario, éste supo de la existencia de la deuda tributaria y pese a ello no cumplió.

3.1.2. Culpa o negligencia grave

Importa la falta del deber de adecuada atención de un hecho que el sujeto pudo prever como posible y por tanto podía evitar. La acción negligente se caracteriza por la previsibilidad de las consecuencias derivadas de tal acción, la posibilidad del presunto responsable de evitarla y la manifestación de una conducta evidentemente descuidada en relación con los intereses o bienes que se le ha confiado al sujeto.

Estando reglada la figura en análisis como la sanción al comportamiento del administrador de la sociedad, lo que procede es un juicio de culpabilidad a dicho sujeto, es decir, si actuó con dolo, con negligencia, con imprudencia o con impericia. El administrador de la sociedad no tiene la obligación de ser un perito, sólo debe ser diligente. Frente a la frecuente laguna del conocimiento técnico, necesariamente recurrirá al asesoramiento y a la consulta de otros profesionales tributaristas expertos en la cuestión. En suma, cualquiera sea la solución preferida del caso, el hecho es que el administrador no podrá quedar exento de responsabilidad y será pasible de la sanción cuando negligentemente ha ignorado la obligación tributaria, por ejemplo, al no asesorarse con expertos en la cuestión tributaria. La consulta, en tal caso, puede operar como exclusión de la impericia.

Pues de lo que se trata es de alejar toda pretensión de considerar que esta responsabilidad es objetiva.

BIANCA³⁷⁸ analiza con singular interés la nota de impericia en el administrador pues debe conciliar la obligación fiscal con, muchas veces, la insuficiencia de su conocimiento de los detalles técnicos con la necesidad de sobrevivir. Esta impericia se neutraliza si el administrador adopta un comportamiento claramente dirigido a evitarla. (i) La impericia se evita con la contratación de un consultor ya que la ley tributaria no obliga al administrador a ser un experto tributarista. La ley tributaria usualmente es oscura, compleja o poco inteligible una materia para profesionales del tema. (ii) La eventual incompetencia del asesor no puede traducirse en un daño para el consultante, salvo que este haya actuado con negligencia, por ejemplo, en una mala elección. (iii) No habrá impericia si el administrador puede demostrar que ha tenido imposibilidad de recurrir al servicio profesional de un asesor, por carecer de los fondos necesarios para ello.

Por otra parte señala HERRERA MOLINA³⁷⁹ que, para la aparición de la culpa o negligencia, es preciso que los administradores no realicen los actos que son necesarios, de acuerdo a su conocimiento e incumbencia, para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiendo además en el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptares acuerdos que hacen posibles la comisión de la infracción.

También surge la culpa o la negligencia cuando las atribuciones de las funciones de gestión de la empresa se encuentran en los

³⁷⁸ BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan, 2000, p. 26.

³⁷⁹ HERRERA MOLINA, Pedro M. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”. *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, N° 57, p. 91.

estatutos de la sociedad. Para LETE ACHIRICA³⁸⁰ el administrador será responsable si no realiza los actos necesarios a su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias violadas, según el contenido de los estatutos de la sociedad. Así puede fácilmente determinar si, entre las funciones asignadas por la sociedad al administrador se encuentra la de incumbencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o si, por el contrario, esta responsabilidad recae en otros sujetos.

La simple negligencia significa la falta de diligencia dentro de un comportamiento normal y ordinario el cual es exigido a cualquier ciudadano medio a fin de que no contravenga una norma jurídica³⁸¹.

³⁸⁰ LETE ACHIRICA, Carlos. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000, p. 77. Observa al respecto HERRERA MOLINA que “se trata de una propuesta muy atractiva: la responsabilidad recaería sólo sobre el auténtico responsable. Sin embargo, es de sospechar que las grandes compañías se precipitarían a reformar sus estatutos exonerando de responsabilidad a los administradores y descargando ésta sobre alguno de los empleados o colaboradores externos. Desde luego, esto no impediría que el Consejo controlara los aspectos fiscales de la sociedad, aunque ninguno de los consejeros asumiese específicamente esta función en los estatutos”. Cfr. HERRERA MOLINA, op. cit. p. 91

³⁸¹ OCHOA TREPAT, María Luisa. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas” *Gaceta Fiscal*, N° 75, 1990, p. 150. Señala la autora que este concepto es impreciso, puntualmente en su vertiente práctica debido a la imposibilidad de definir el grado de diligencia debida por el administrador en sus relaciones con la Administración tributaria, sobre todo el marco de un sistema generalizado de autoliquidaciones. “La producción normativa permite observar que la certeza del derecho a aplicar dista mucho de ser algo predicable de la situación vigente... además, las escasas exigencias de culpabilidad para sancionar a una sociedad por una infracción tributaria, suponen para éstas un problema adicional. En efecto, las leyes mercantiles conceden a la sociedad, a los accionistas y a los acreedores el derecho a exigir el resarcimiento del daño causado por los administradores cuando éstos actúan con malicia, abuso de facultades y negligencia grave [cfr. art. 274 de la ley de sociedades comerciales argentina] pero no cuando éstos han actuado con una culpa mas leve, puesto que la sanción tributaria recaerá por simple negligencia en la conducta del administrador imputado

3.1.3. Abuso de facultades

Este se configura cuando se actúa en exceso de los límites del mandato, caracterizándose por que las facultades se encuentran claramente delimitadas en el instrumento pertinente y que la acción u omisión del presunto responsable excedió las facultades conferidas³⁸².

de la infracción a la sociedad. Esta no podrá dirigirse contra los administradores que han dado lugar a la infracción si no existen esas especiales exigencias en su conducta. No se plantearán en cambio problemas, para exigir el resarcimiento del perjuicio producido por la infracción cuando el administrador actuó con imprudencia grave o dolo. Puede observarse pues, que cuando la sociedad paga la deuda surgida de una infracción cometida por culpa lata del administrador, aquella no puede dirigirse contra éste para el pago de la totalidad de la deuda tributaria, sino por el aumento que ésta haya podido tener por la conducta del administrador. Por el contrario, una vez que la acción de Hacienda se ha dirigido contra el administrador, como responsable subsidiario de la deuda tributaria de la sociedad, éste tiene el derecho al reembolso de la sociedad, porque en otro caso, se produciría en la sociedad un enriquecimiento sin injusto y éste derecho de reembolso es precisamente lo que caracteriza la responsabilidad”.

³⁸² MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “*La responsabilidad solidaria de los representantes legales en el Código Tributario*”, Revista Estudios Privados, Publicación de análisis institucional de los Graduados por la Universidad de San Martín de Porres, año IV, N° 4, Invierno, junio de 1999, p. 101 y s.s. Desde la visión del Derecho societario, ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael M.; RAGAZZI, Guillermo E. y ROVIRA, Alfredo L. *Cuadernos de Derecho Societario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975, T. II, p. 526, afirman que debe diferenciarse los conceptos de dolo, abuso de facultades o culpa grave, en los términos del art. 274 de la ley de sociedades comerciales por la carga de la prueba. En efecto, si se considera que la responsabilidad es de naturaleza contractual, “acreditado el daño, la culpa se presume e incumbe al director probar lo contrario”, por el contrario, si la responsabilidad es delictual o cuasidelictual, “debe probarse la culpa para hacerlo responder” al director. Los autores citados opinan “que el mal desempeño del cargo o la violación de la ley o de los estatutos en tanto se refiera a cuestiones societarias específicamente, origina, frente a los socios, una responsabilidad contractual. En cambio la violación genérica de la ley, o los daños producidos por dolo, abuso de facultades o culpa grave y, en general, cualquier

3.1.4. Culpa in vigilando

La diligencia exigida en relación al control y supervisión de las tareas asignadas a los dependientes debe ser de rigurosidad tal, para quien se encuentran en la gestión de la sociedad, que esa supervisión neturalice toda anomalía tributaria que pudieren generar esos dependientes. De hecho, en el ordenamiento nacional la norma del art. 9 de la LPT responsabiliza al administrador de la sociedad por los hechos u omisiones que pudieren generar sus factores, agentes o dependientes.

Claro está que esta responsabilidad desaparece cuando el administrador puede demostrar que ha sido engañado por el dependiente, y ese engaño no hubiera podido superarse aún con la máxima diligencia de control³⁸³.

3.2. Construcción jurisprudencial del criterio subjetivo de responsabilidad

La CSJN sostuvo –en la causa que podríamos individualizar como verdadero *leading case*, “Monasterio da Silva”³⁸⁴ que: “El

responsabilidad que cupiere frente a terceros, es siempre de tipo delictual o cuasidelictual”

³⁸³ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Op. cit.* p. 92. MERINO JARA, Isaac. “Responsabilidad penal por delito fiscal en el seno de sociedades”, Quincena Fiscal, Madrid, 1998, p. 12.

³⁸⁴ “Monasterio Da Silva, Ernesto”, fallo de la CSJN, del 2.10.70; CNACAF, sala I, del 8.6.70 y fallo del TFN del 5.8.66, todos registrados en la Revista Derecho Fiscal T. XX, 413. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNFed Cont Adm), Sala I, en fecha 8.6.70 había sentenciado que, de conformidad con la ley 11683 (t.o. 1960) se establecen dos categorías de sujetos pasivos de los tributos: a) responsables por deuda propia o contribuyentes (art. 16); y b) responsables por deuda ajena (arts. 17 y 19). La primera categoría comprende a quienes se hallan obligados a cumplir con su deuda

director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del artículo 19 de la ley 11.683 (t.o. en 1960). Sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley."

Como resultado de esta jurisprudencia, el Fisco nacional elaboró el dictamen DATJ 79/1971 en el cual interpretó que, en cuanto a la responsabilidad personal y solidaria de los directores, el procedimiento de aplicación y la irrelevancia de la disponibilidad de fondos, respecto del impuesto dejado de oblar por la misma (art. 18, L. 11683, t.o. 1968 –actual art. 8-) debe establecerse mediante un procedimiento que permita a los mismos el libre ejercicio de su derecho de defensa. La defensa puede versar: a) sobre circunstancias de hecho o de derecho por las cuales resulta que no han investido la representación invocada por el Fisco o no han dispuesto de los

tributaria a título propio; la segunda, a los que la ley impone el deber de pagar los impuestos "como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc." (art. 17). Estas normas no pueden interpretarse como lo hace el Fisco, en el sentido de que basta el simple hecho de que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley. Según se ha dicho, los que administran o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios; a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley. Los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas esas funciones no son en principio responsables en la misma medida.

poderes necesarios para cumplimentar la obligación impositiva en infracción; b) las excepciones que correspondan acerca de la existencia y exigibilidad de esa misma obligación; y c) la excusabilidad de su propia conducta como representantes. Continúa el citado dictamen indicando que no debe considerarse definitiva la jurisprudencia sentada en el caso "Monasterio da Silva, Ernesto" con arreglo a la cual la responsabilidad que aquí se trata funciona a condición de que los directores hayan intervenido personalmente en el manejo y administración de los fondos sociales. Dicha condición supone introducir una excepción no prevista en el articulado de la ley.

Sin embargo los efectos de aquel decisorio de la CSJN se mantienen incólumes hasta nuestros días. En efecto, la solución no podría ser diferente a la luz de nuestro ordenamiento y su construcción pretoriana, ya que este criterio había sido seguido y reafirmado por el Alto Tribunal al sostener en la causa "Martegani" que: "La responsabilidad refleja o indirecta y objetiva receptada por las leyes fiscales siempre está encaminada a evitar la lesión al fisco por falta de un responsable económicamente solvente; por eso hace pasible a quienes comprende, de las penas de tipo económico (multas, confiscaciones y gastos) pero no de las aflictivas³⁸⁵.

La jurisprudencia de las diferentes salas de la CNACAF, en la causa "Galimberti" ha seguido un criterio riguroso en la aplicación de la responsabilidad solidaria. Así se sentenció que la responsabilidad solidaria establecida por la ley de procedimientos fiscales no es automática ni objetiva, toda vez que depende de una decisión jurisdiccional que atribuya al presunto responsable solidario la violación de sus deberes impositivos respecto de los impuestos no regularizados por el responsable directo, sin perjuicio del derecho del imputado a oponer las circunstancias exculpatorias autorizadas por la

³⁸⁵ "Martegani", sentencia de la Cámara Federal de Córdoba, de Junio 14-1962, confirmada por la CSJN, Fallos, 262-7.

citada ley de procedimientos (en su actual art. 8 inc. a) ³⁸⁶. Y las causas se sucedieron adoptando el mismo temperamento tributario ³⁸⁷.

Reafirmando esta postura, la Sala III de la CNACAF, en la causa "Salvatierra" estableció que "...los artículos 17 y 19 (actuales 7 y 8) de la Ley N° 11.683 no pueden interpretarse en el sentido de bastar el simple hecho de tener una persona alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley; de acuerdo con los cuales sólo los que administran o disponen de los fondos de los entes societarios son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes impositivos, a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley." ³⁸⁸,

³⁸⁶ "Galimberti, Pedro Luis", CNACAF, Sala I, del 14.3.74, DF XXIV-990. En el mismo sentido se expidió el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Dieguez, Alfredo", del 28.3.77, DF XXVII-90, expresando que "la responsabilidad solidaria de los gerentes respecto de las obligaciones fiscales de la empresa es de carácter subjetivo y está condicionada a hechos y omisiones de cada director o representante y basada en el principio jurídico de culpa, no pudiendo hacerse extensiva la misma. Se refiere a las infracciones fiscales cometidas personalmente en el ejercicio de sus cargos sociales por las personas a las que se les atribuye, condicionada a hechos y omisiones suyos y basado en el principio jurídico de la culpa, ya que ella se origina solamente, como surge del texto de la ley, por el incumplimiento de cualesquiera de los deberes impositivos del responsable".

³⁸⁷ "Gutierrez, Emilio" CNACAF, Sala II, DT XXX,811, del 9.10.80 y "Masjuan, Francisco" TFN, del 17.8.88, DF XXX, 481, se ha expresado: "siendo la responsabilidad subjetiva, ella recaerá en los directivos que han actuado en el momento de producirse los incumplimientos por tributos exigibles y exigidos o infracciones que se imputan a la sociedad, exusándose los otros que, por las funciones que cumplían, o por no ejercer los cargos en el período en que tuvieron que atenderse las obligaciones, no se hallaron en condiciones de afrontar los respectivos deberes fiscales".

³⁸⁸ "Salvatierra, Mario R. y otro" CNACAF, Sala III 25/3/82, DF XXXII, 1114, repitiendo los fundamentos de la causa "Monasterio Da Silva". GAGLIARDO opina que " ... Algunas jurisprudencias sin soslayar la ardua "solidaridad pasiva

También, en relación a una sociedad cooperativa se estableció que el carácter de consejero suplente exime de responsabilidad solidaria, en razón de que el Fisco no acreditó fehacientemente que en alguna circunstancia haya desempeñado efectivamente el cargo de vocal en las oportunidades de producirse el incumplimiento tributario, y ello debido a que el carácter de suplente supone que su incorporación estaría supeditada a cubrir algún caso de vacancia que no se acreditó en autos que haya ocurrido. Se trabaron embargos en la

legal", determinó los alcances de las sanciones al decir: responsabilidad de los directores de una sociedad anónima por las deudas impositivas que éstas tuvieran, sólo existirá cuando además del carácter mencionado sean quienes administren y dispongan de los fondos de los entes societarios con los que se hallan obligados a cumplir con los deberes impositivos; a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que la ley establezca. De manera tal que una de las notas sobresalientes para atribuir la obligación de responder es la, "administración y disposición" de fondos sociales, circunstancias que no siempre concurren en todos los administradores. En otro caso, la Corte Suprema decidió que no basta para considerar a una persona responsable en los términos de los artículos 16 y 18, ley 11.683, que se haya desempeñado como director, gerente o representante de una persona jurídica, si no se acredita el incumplimiento sustancial de la obligación particularizado en el pago del impuesto. En estos pronunciamientos, acordes con los preceptos citados, surge a nuestro juicio que la imputabilidad subjetiva (culpa o dolo) está presente en la apreciación de la responsabilidad tributaria y la misma exige idénticos recaudos a los requeridos en la esfera civil (en el último caso citado, ausencia de antijuridicidad). Excedería el presente inventariar los supuestos de hecho y derecho que pueden incluirse en el artículo 18, ley 11.683, no obstante lo cual se impone una interpretación lógica y razonable de la ley. La razonabilidad y lógica referidas han sido ponderadas en ciertas decisiones judiciales a raíz de las normas tributarios involucradas -de difícil interpretación-, originando un error excusable en el contribuyente acerca del derecho aplicable, admitiendo sí por ello una causal de justificación y exención de toda responsabilidad. En idéntico sentido, se entendió que es un error de hecho o derecho excusable, que admite dejar sin efecto la multa con apoyo en el artículo 44, ley 11.683, la actitud del contribuyente que responde a una interpretación de la norma que entendía que razonablemente no le era aplicable. ..." GAGLIARDO Mariano. *Responsabilidad de los Directores de Sociedades Anónimas*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 702.

causa sobre los bienes de la cooperativa, de sus consejeros y de dos consejeros suplentes los que resultaron inaplicables por no acreditarse el extremo de subjetividad en el obrar en los agentes imputados³⁸⁹.

Asimismo el TFN, acompaña este criterio, interpretando que resulta insuficiente el mero ejercicio del cargo. En efecto, en la causa “Rivas”³⁹⁰ falló en el sentido de que la responsabilidad solidaria en materia tributaria es de una naturaleza especial y distinta a la de la legislación civil, reconocen causas distintas y remarcó que la norma tributaria deriva de un propósito sancionatorio por incumplimiento del responsable de los deberes a su cargo como Director de la sociedad. Consiguientemente, cuando se acredita –como se hizo en el caso, máxime que la empresa estaba en situación falencial- quela actuación del administrador no se vinculó de modo alguno con las omisiones de ingresos tributarios por parte de la sociedad, no se puede atribuir la responsabilidad solidaria a éste.

No puede extender la responsabilidad solidaria al director de una sociedad si éste no tiene a su cargo la administración y disposición de fondos sociales. Si se trata de un simple director comercial es comprensible que no basta el simple hecho de que una persona tenga en la sociedad alguno de los cargos enumerados en la ley para que se la considere responsable. Las tareas desarrolladas por el actor eran relativas en forma exclusiva al área comercial (gerente) y que no tenía ningún tipo de injerencia en la administración y, menos aún, en la toma de decisiones vinculadas con las cuestiones tributarias, todo lo cual se acreditó con una proficua prueba producida³⁹¹.

³⁸⁹ “DGI c/Frumento, Rodolfo” - Cámara Federal de Rosario, Sala B, del 27.7.94, Cfr. Errepar, voz Procedimento, N° 17.

³⁹⁰ En la causa “Rivas, Noefer Ulises s/apelación”, TFN, Sala D, del 5.11.96, el Tribunal diferencia –como lo había hecho en “Harris Smith, Víctor” de fecha 23.8.74.

³⁹¹ “Greco, Carlos Emilio”, TFN, Sala C, del 11.2.02

Asimismo se liberó de responsabilidad a una persona allegada a la gestión de la empresa firmó cheques personales a favor de la empresa pero no participaba en su administración. En efecto, en la causa “De Llano” el TFN interpretó que ello sólo no lo convertía en un real administrador de la misma ya que esa operatoria era usual en la clase de actividad de la que se trataba. El Fisco interpretaba que la responsabilidad le cabía a la persona física debido a que ésta tenía a su cargo, el manejo comercial, financiero y administrativo en calidad de apoderado y administrador de la empresa, con fundamento en un acta de directorio que así lo establecía. Pero sólo el contribuyente u obligado principal se desprende del hecho imponible, mientras que para los otros obligados el criterio de atribución sólo puede resultar en forma explícita de la ley. De las pruebas arrojadas al expediente se pudo acreditar que el sujeto no reviste la calidad de director, aún cuando tiene un importante manejo en la administración de la empresa³⁹².

Se exige así el manejo de fondos o bienes pues la atribución de responsabilidad a los dirigentes de los entes colectivos por las omisiones de éstos, principalmente en los casos de las sociedades anónimas, es de carácter especial, a título de castigo y de naturaleza subjetiva, siendo posible distinguir la competencia atribuible a los distintos directores pues, en principio, sólo puede recaer la solidaridad imputada en aquellos que administren o dispongan de los fondos sociales, conforme lo sostuvo en la causa “Bonamino”³⁹³. En esta causa el TFN revocó la resolución de la Dirección General Impositiva, atento a que el contribuyente, si bien era socio de la sociedad, no gozaba de la coadministración y disposición de bienes, ya que las facultades estaban en cabeza de otro socio, habiéndolo colocado en una imposibilidad formal y material de cumplir con las obligaciones

³⁹² “De Llano, Pablo E.”, TFN, Sala A, del 22.9.05

³⁹³ “Bonamino, Lorenzo E.”, TFN, Sala A, del 12/02/1997.

fiscales; máxime, agregándose el hecho de que el recurrente ya no formaba parte de la sociedad dado que había vendido su parte.

Asimismo en la causa “Funes”³⁹⁴, el TFN falló revocando la resolución apelada en cuanto hace extensiva la responsabilidad de la cooperativa en cuestión al actor, en su carácter de titular del consejo de administración de aquélla. Es que la responsabilidad personal y solidaria de que se trata recae en aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales, que son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos y omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley. En consecuencia, habiendo acreditado el actor que no tuvo participación alguna en la administración o disposición de fondos de la entidad, la responsabilidad que le achaca el Fisco queda descartada.

A ese efecto, los directores deben haberse desempeñado en el momento en el cual se imputan las infracciones a la sociedad -no antes, ni ulteriormente- y verificarse las situaciones que demuestren la existencia de negligencia o culpa personal. Así, en la causa “Oeste Automotores”³⁹⁵, el TFN sostuvo “Que en el caso ha quedado demostrado y no ha sido negado, el carácter de Presidente de la sociedad que ostentaba el señor GLE durante el período involucrado en la resolución apelada, como así también que en tal carácter suscribió las declaraciones juradas de la sociedad y las rectificativas de acogimiento a los beneficios del decreto N° 493/95, de lo que se deduce que ha desempeñado las funciones inherentes al cargo, sin que haya aportado prueba tendiente a demostrar haberse encontrado en imposibilidad de cumplir correctamente con sus deberes fiscales. Que por lo expuesto cabe concluir que en el caso, se ha configurado el

³⁹⁴ “Funes, Alejandro Nicolás”, TFN, Sala D, del 14.4.97.

³⁹⁵ “Nelson, Fontan I.”, TFN, Sala C, del 22/08/2000. “Oeste Automotores S.A.C.I.F.A. s/recurso de apelación”, TFN, Sala D, 22-02-00.

elemento subjetivo requerido por el tipo previsto en el artículo 46 de la ley procedimental, por lo que resulta correcta tanto la atribución de responsabilidad solidaria en la persona del Presidente señor GLE efectuada por el organismo recaudador y la consecuente aplicación de sanción con fundamento en tal norma, la que se confirma con la salvedad que deberá procederse a su reliquidación en función de los períodos y montos por los que continuó la presente causa.”

En el fallo “Ostachi”, el TFN interpretó que la participación directa del presidente del directorio ha sido determinante para concluir en su responsabilidad personal y solidaria. Lo es en razón de que se demostró que tenía facultades para ejercer la administración y representación de la sociedad, lo que en los hechos se acreditó por su carácter de titular de las cuentas bancarias a través de las cuales la sociedad operaba como también existieron evidencias en el sentido de que ninguna otra persona, como miembros de la sociedad, con facultades similares, actuaban en representación de esta. No se trató en el caso de una mera omisión de impuestos sino de la imputación de haberse ocultado operaciones, a través de la existencia de cuentas bancarias no declaradas y detectadas por el Fisco, por lo cual la invocada situación patrimonial complicada por la que atravesaba la sociedad carece de relevancia³⁹⁶. El TFN en la causa “Costa” se confirmó la responsabilidad solidaria del socio gerente de una sociedad, por la deuda en concepto de Impuesto a las Ganancias que la AFIP determinó a ésta, toda vez que el hecho de ser socio minoritario en modo alguno obsta a la posibilidad del ejercicio de la gerencia, ya que la ley de sociedades comerciales también habilita para el desempeño de este cargo a personas que no revisten la calidad de socios, y además las probanzas arrojadas -testimonial e informativa- resultan insuficientes para demostrar que la actora no participaba de la administración ni tampoco disponía de los fondos sociales³⁹⁷.

³⁹⁶ “Ostachi, Juan C.”, TFN, Sala C, del 29.12.97

³⁹⁷ “Costa, Roberto”. TFN, Sala A, del 18.6.04,

En la causa “Incontro SA”, la Sala B del TFN falló en el sentido de que las infracciones que se imputan al responsable solidario no surgen automáticamente por el hecho de haberse declarado procedente la solidaridad pues deben hacerse evaluaciones independientes. Aun cuando los responsables solidarios (administradores de la sociedad) en cuestión hayan incumplido los deberes que le correspondían dentro de la sociedad, lo cual resulta ser uno de los requisitos de procedencia de la solidaridad, su conducta debe ser ponderada a la luz de lo previsto en el artículo 45 de la ley 11683 en donde normativamente se admite el error excusable³⁹⁸.

El TFN no hizo lugar a la responsabilidad solidaria que se pretendía imputar a un director de una sociedad anónima, con fundamento en que no se había probado incumplimiento de los deberes del recurrente en su calidad de director del responsable por deuda propia ni que el mismo le fuera imputable a título de dolo o culpa. Se añadió que si bien es cierto que, presentadas las declaraciones juradas por el responsable por deuda propia, y no resultando impugnables las mismas, no procede efectuar determinación de la materia imponible, si el Fisco optó por realizar tal determinación, debió dar la posibilidad de que la actora pudiera defenderse sobre el fondo del asunto, lo que no ocurrió en la medida en que no tuvo fundamentos de esa naturaleza el acto recurrido³⁹⁹.

³⁹⁸ “Incontro SA”, TFN Sala B, del 15.3.04.

³⁹⁹ “Gutiérrez Guido Spano, Miguel R. S/ apelación IVA”, TFN Sala B, del 19.5.00.

3.3. Causales eximentes de responsabilidad

3.3.1. Administración colegiada

En estos casos debe analizarse puntualmente el administrador con injerencia directa en el manejo de las cuestiones tributarias, quedando exonerado los restantes.

3.3.2. Capacidad de obrar en el orden tributario

Vinculado con lo anterior, no será culpable quien carezca de capacidad en el obrar. En la sociedad moderna, con administraciones complejas ¿aún es responsable el administrador que actúa diligentemente, con asesoramiento profesional sofisticado, en medio de normas complejas, erráticas y a veces contradictorias como lo son las tributarias?

La seguridad jurídica es sinónimo de respeto de la libertad individual al eliminar la posibilidad de que ella sea objeto de las restricciones, caprichos o ataques del poder público, permite a los ciudadanos prever el tratamiento que sus acciones habrán de recibir, así como las garantías de orden constitucional de que gozarán tales actos, es la base para la confianza, requisito de la inversión y del desarrollo, es esencial preservar adecuadamente la independencia de los tres poderes y el respeto de sus respectivas funciones dentro del marco institucional⁴⁰⁰. Ninguna duda cabe que el Estado debe

⁴⁰⁰ Enseña GARCÍA NOVOA que lo correcto será referirnos a un presupuesto mínimo de la seguridad, la que comprenderá cuanto menos: a) existencia de la norma jurídica es decir, adquiere relevancia la positividad del ordenamiento; b) que tales normas positivas existan antes de la producción de los hechos que ellas mismas regulan, en razón de que esto es lo mínimo que puede esperarse en torno a la previsibilidad de las norma; c) que los destinatarios de la norma conozcan esa

establecer los impuestos y las exenciones con sencillez, transparencia y claridad para que los contribuyentes tengan un preciso conocimiento del tributo que deben ingresar a las arcas del Estado⁴⁰¹.

3.3.3. Razones de fuerza mayor

El caso fortuito o de fuerza mayor diluye la culpabilidad, de manera que, si el incumplimiento se produce por causas ajenas a la voluntad del administrador o previendo las consecuencias perjudiciales no las pudo evitar, por inexistencia de subjetividad en el obrar, no deberá ser responsabilizado dicho administrador.

No puede invocarse esta causal frente a razones de iliquidez de la empresa, por ejemplo cuando se privilegia el pago de los salarios o la atención de demandas judiciales de terceros, “porque aquellas son situaciones o circunstancias procedentes de la esfera interna del

existencia y d) que la existencia previa y pública de la norma sea también una existencia regular, lo que significa que la norma tenga pretensiones de “definitividad” de manera que se expulsen las normas provisionales. “Estas son las exigencias mínimas de la seguridad de un ordenamiento jurídico. Ello impone que la norma jurídica no pueda ser opaca, tanto en lo relativo a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas de las normas, de tal manera que la misma ofrezca una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones”. (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2000, ps. 75 a 77).

⁴⁰¹ Es necesario, ha dicho en reiteradas oportunidades la jurisprudencia de la CSJN, que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria...". ("Alberto Alaluf c/ Nación Argentina", CSJN, del 10.8.62 (Fallos 253:332). En "Fleischman Argentina Inc.", CSJN del 13.6.89, en el considerando 7° la CSJN señaló que la "necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria". Ver entre varios Fallos 253:332, 302:429; 312:913.

infractor, no externas a su persona, tal como sucede con catástrofes o siniestros que impidan el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁴⁰²”.

El pago de obligaciones de la sociedad no tiene entidad para eludir la responsabilidad de pago. En efecto, sostuvo en TFN que "...el relato acerca de las circunstancias que llevaron a la actora a priorizar la atención de otras obligaciones de su administrada en detrimento del cumplimiento de las obligaciones fiscales, no pasan de meros dichos, que no fueron avalados por medida de prueba alguna en autos, por lo que no puede resultar eficaz a los fines de modificar el criterio de la resolución recurrida." ⁴⁰³

3.3.4. Autovinculación de la administración

No es responsable el administrador que actuó de conformidad con el criterio tributario brindado por la propia Administración tributaria en el marco de la respuesta a una consulta o un criterio fiscal

⁴⁰² LETE ACHIRICA, Carlos. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000, p. 60. Agrega LETE ACHIRICA que “esta interpretación -negativa de aceptar a la iliquidez como un supuesto de fuerza mayor- estaría en contradicción con los criterios civiles a través de los cuales se pretenden diferenciar caso fortuito y fuerza mayor. En todo caso, se citan como supuestos de fuerza mayor en materia tributaria los siguientes: la destrucción de la contabilidad como consecuencia de un accidente, en relación con las obligaciones de llevanza y exhibición de aquélla; la falta de atención a un requerimiento o la falta de ingreso de una deuda tributaria a causa de enfermedad grave o como consecuencia de un siniestro; el caso de secuestro terrorista; la omisión de ingreso dentro del plazo reglamentario por haberse producido una huelga...” También en este sentido puede verse SANCHEZ AYUSO, Inés. *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 238

⁴⁰³ “Montequín de Moran, Lea Argentina s/ apelación”, TFN, Sala B, del 21.9.01.

seguido por el Fisco nacional a través de sus dictámenes o instrucciones. Es este un caso de error invencible.

3.3.5. Error excusable

Si el administrador actúa con conciencia de que no viola norma alguna y puede acreditarlo, no existe antijuridicidad en este obrar, por consecuencia no procede la responsabilidad solidaria. La necesaria concurrencia del elemento psicológico en el autor de la infracción tributaria implica que el régimen de atribución de responsabilidad al administrador cede en caso de error de hecho y también en casos de fuerza mayor, hipótesis que viene sigularmente adosada al incumplimiento del ingreso tributario⁴⁰⁴.

En la causa fallada por el TFN "Incontro SA", se ponderó el error excusable como causa de eximición de responsabilidad al afirmar el Tribunal que "de los antecedentes jurisprudenciales reseñados, se deriva que una conducta única desplegada por el sujeto pasivo solidario, puede presentar presupuestos o matices de conducta diferenciales que hagan, por un lado, nacer la responsabilidad solidaria en materia fiscal y, por otro, encuadrar, o no, en el tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la ley 11683. En este sentido, la diferencia de matices a que se alude, se aprecia con mayor nitidez si se repara someramente en las causales exonerativas de una y otra consecuencia (solidaridad y sanción de multa); la primera de ellas, vinculada a una imposibilidad económica y financiera de cumplir diligentemente con las obligaciones fiscales en las que debió verse inmerso el representante social y, la segunda, vinculada al "error excusable" previsto en la misma descripción el tipo con los aditamentos de decisivo, esencial e inculpable y que puede provenir

⁴⁰⁴ BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan,, 2000, p. 10.

tanto de un error de hecho (falsa noción sobre algo), o de un error de derecho extrapenal (asimilable al error de hecho por la mayoría de la doctrina nacional)... trasladada esta disquisición al plano de la tradicional doctrina penalista, podría sostenerse que la causal prevista en el artículo 8 de la ley 11683, operaría en un plano previo de "causal de justificación" y "estado de necesidad" eliminando la antijuridicidad de la conducta del responsable de la sociedad, en tanto que el "error excusable" operaría en un plano posterior, eminentemente subjetivo, cual es el de eliminar la "culpabilidad" necesaria para obtener una conducta perfectamente típica"⁴⁰⁵.

4. EJERCICIO DEL CARGO DE DIRECTOR O ADMINISTRADOR

Para atribuirle la responsabilidad tributaria al administrador debe existir certeza respecto de su participación en hecho que merece el juicio de reproche pero previo a este dato debe concurrir otro de carácter anterior: debe acreditarse que dicho administrador ha sido designado en los términos legales correctos en tal cargo. En consecuencia, debe verificarse el correcto nombramiento del director, la consecuente aceptación del cargo, las funciones que debía desempeñar como también las facultades de las que lo inviste el cargo para el cual ha sido designado⁴⁰⁶. Sin embargo, ello es predicable – como se ha expresado anteriormente al referirme al administrador de hecho- respecto del concepto de director de sociedad anónima pues, la

⁴⁰⁵ "Incontro SA", TFN Sala B, del 15.3.04.

⁴⁰⁶ MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. "La responsabilidad solidaria de los representantes legales... p. 102. "En efecto, no basta que una persona sea representante legal de una empresa para que se le atribuya responsabilidad frente a la Administración Tributaria, sino que se debe acreditar su participación deliberada de no pagar los tributos. Mas aún se exige que, para atribuir responsabilidad solidaria, el representante debe haber tomado conocimiento de la falta de pago del tributo específico".

ley argentina, al referirse ampliamente a los administradores de patrimonio como responsables por deuda ajena (cfr. arts. 6 inc. e- y 8 inc. a-), a través del amplio concepto de administrador pueden también estar involucrados en la responsabilidad personal y solidaria los administradores de hecho.

Desde hace muchos años, la Administración fiscal ha enfatizado que son responsables solidarios los ex directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, etc., que hubieren estado en ejercicio de sus cargos a la fecha de vencimiento de las obligaciones impositivas, son responsables de su cumplimiento⁴⁰⁷.

También la Administración fiscal interpretó que los gerentes de una sociedad de responsabilidad limitada tienen la obligación jurídica de ejercer las facultades de su cargo para el cumplimiento de las obligaciones impositivas de la sociedad. La circunstancia de que en los hechos permanezcan ajenos a la actividad social conducente a liquidarlas y hacerlas efectivas, no constituye óbice para hacer valer su responsabilidad personal y solidaria en caso de incumplimiento⁴⁰⁸, sin embargo esta interpretación ha sido radicalmente modificada por la pacífica jurisprudencia señalada precedentemente en el sentido de que el efectivo manejo de los fondos para el pago de las obligaciones tributarias es requisito *sine qua non* para la procedencia de la responsabilidad solidaria.

La jurisprudencia argentina adoptó el criterio amplio precedentemente indicado. Así tuvo ocasión de analizar esta cuestión el TFN en las causas “Ostachi” y “Paura” interpretando que si el presidente de una sociedad tiene facultades para ejercer la administración de la misma, le resulta atribuible la responsabilidad solidaria por el ejercicio de la referida administración. Así falló en un

⁴⁰⁷ Dictamen 203/1958 - DATJ (DGI)

⁴⁰⁸ Dictamen 106/71 - DATJ (DGI)

supuesto de inexistencia de otros miembros de la sociedad con facultades similares que, de los antecedentes administrativos arrimados a la causa surge que concurren en la especie los requisitos exigidos en la ley LPT para atribuir al actor la responsabilidad personal y solidaria que se cuestiona. Como presidente del directorio de una sociedad anónima aquél tenía facultades para ejercer la administración y representación de la sociedad, lo que en los hechos queda corroborado por su carácter de titular de las cuentas bancarias mediante las cuales operaba la empresa, no surgiendo del expediente la intervención de otras personas, como miembros de la sociedad, con facultades similares⁴⁰⁹. En el precedente “Manso”, sostuvo que se hace extensiva la responsabilidad solidaria a los directores, administradores

⁴⁰⁹ “Ostachi, Juan Carlos”, el TFN, Sala C, en fecha 29/12/1997. “Paura, Miguel s/ recurso de apelación -Impuesto al Valor Agregado- a las Ganancias- Impuesto sobre los Capitales”, TFN, Sala B, 25-04-01, falló en el sentido de que de la responsabilidad personal y solidaria que recae sobre el presidente del directorio, “en el caso, al establecer la ley el carácter de responsables por deuda ajena de “los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas”, en el caso que nos ocupa el Presidente del directorio de la S.A. por ser su representante legal, esta responsabilidad no puede ser afectada por acuerdo entre partes, ya sea que éstos intenten extender o disminuir el alcance de la misma, conforme así se desprende del art. 37 del reglamento de la ley 11.683. ... Que corresponde analizar si en la especie se ha suscitado el hecho generador de la responsabilidad más debidamente llamada subsidiaria del responsable por deuda ajena, esto es el incumplimiento de un deber a su cargo y la imputación de dicho incumplimiento a título de dolo culpa, sólo exoneraba mediante la alegación y prueba de que ha sido el deudor principal quien lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente. ... Que “las normas pertinentes de la ley 11.683 no pueden interpretarse... en el sentido de que basta el simple hecho de que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley (“Monasterio DA Silva” TFN 8/8/66 CNACAF sala I 8/6/70 y CSJN 2/10/70) Y así también la C.S.J.N. 16/11/76 “May Erwin” ha dicho: “no basta, sin embargo para considerar a una persona responsable en los términos de la ley, que se desempeñe o se haya desempeñado en alguno de los cargos referidos, si no se acredita el incumplimiento sustancial de la obligación, particularizado en el pago oportuno del impuesto”.

y demás representantes de la sociedades si se demuestra que los mismos integraron el directorio durante el período en cuestión, desempeñando sus funciones, suscribiendo declaraciones juradas y firmando solicitudes de inscripción en la DGI, y de facilidades de pago en el ingreso de los tributos a su cargo⁴¹⁰.

Esta conclusión es correcta debido a que si el título de administrador societario (sea presidente de sociedad anónima, gerente, etc.) es en la práctica meramente formal, el propósito de dicha responsabilidad no puede ser afectado por acuerdo entre partes, ya sea que éstos intenten extender o disminuir el alcance de la misma, que fue, precisamente, la creación de la figura del responsable solidario en resguardo del crédito fiscal. Tal objetivo no podría ser burlado por meros acuerdos privados, inoponibles a la administración tributaria.

Los directores sostuvieron que no se había comprobado, en su contra, que hubieren actuado en forma directa respecto de las obligaciones tributarias. Por tanto, no se acreditaba la subjetividad en el obrar que requiere la responsabilidad solidaria. Sostuvieron que, no obstante los cargos que formalmente ocupaban, por su avanzada edad, se encontraban alejados de su ejercicio sustancial y no tenían injerencia en la toma de decisiones en materia de disposición de los fondos sociales, en particular de la oportunidad del pago de las obligaciones fiscales. Los directores acreditaron que delegaron las facultades de administrar y disponer de los fondos sociales y de cumplir con las obligaciones impositivas que habían efectuado en un gerente general. La CNACAF sostuvo “Que tampoco pueden los actores sostener válidamente que no tuvieron culpa y por ende liberarse de su responsabilidad tributaria en el período en el que el gerente -a quien pretenden atribuir el incumplimiento de sus obligaciones impositivas-, se desempeñó como administrador de los fondos sociales. En efecto, no basta para eximirlos de la

⁴¹⁰ “Manso, Gustavo s/ apelación”, CNACAF, Sala IV, del 9.4.02, IMP, 2002-A, 419.

responsabilidad, que legalmente les viene atribuida, la mera alegación de ignorancia, pues resulta culpable quien por su omisión, aun sin actuar materialmente en los hechos, no desempeñó su cometido de dirigir y fiscalizar la actividad desarrollada por un subordinado”⁴¹¹.

En la causa “Masjuan” el TFN falló en el sentido de que el director de una sociedad anónima logró repetir las sumas que había ingresado al fisco en carácter de responsable solidario, demostrando que una serie de prórrogas acordadas por el contribuyente para el vencimiento del tributo, al momento del vencimiento definitivo, ese director ya se había desvinculado de la empresa. En el caso, el fisco prescindió del emplazamiento y vista previa a la sociedad, es decir, no hubo proceso determinativo del impuesto, pues el fisco directamente intimó al contribuyente el ingreso del impuesto emergente de la declaración jurada presentada por él mismo. Entonces, existiendo una suma declarada por el propio contribuyente en la declaración jurada, el fisco prescindió del emplazamiento previo y paralelamente, el fisco también intimó al director en su carácter de responsable solidario. En consecuencia, habiendo demostrado el director que las sumas por él ingresadas en su carácter de responsable solidario correspondían a períodos en los que él había cesado en su función de administrador, la Justicia admitió su demanda de repetición de las sumas ingresadas⁴¹².

Mayor controversia suscitó el caso fallado por el TFN en la causa “Harris Smith” relativo a una sociedad que había suscripto un régimen de regularización fiscal, el cual consistía en la exención de multas, recargos e intereses sobre los impuestos adeudados al fisco, mediante el pago en cuotas. Debido a que la empresa incumplió las cuotas, el régimen de condonación caducó, de manera que se

⁴¹¹ “Prats, Secundino c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 11.4.00

⁴¹² “Masjuan, Francisco”, TFN del 17.8.88, DF XIV, p. 481, cfr. considerandos V y VIII del voto del Dr. Pagani. Cfr. también nota al fallo en Reseña Jurisprudencial realizada por Gabriela I. BURATTI, en Legislación Tributaria T. I, p. 531

reestableció la obligación originaria de la sociedad y concomitantemente la responsabilidad del administrador –del que lo era en ese momento, pues al producirse la caducidad había cambiado-⁴¹³. Ello evidencia que la adhesión a un régimen de regularización tributaria no implica la liberación de la responsabilidad solidaria del director.

En la referida causa “Paura” el TFN interpretó que el argumento del actor en el sentido de que su condición de miembro del Directorio de la firma durante los períodos involucrados en la causa, sólo se produjo en el plano meramente “formal”, por un imperativo estatutario, sin percibir remuneración alguna y por el grado de parentesco con los accionistas de la empresa y restantes miembros del Directorio. El TFN consideró que “...en el caso, al establecer la ley el carácter de responsables por deuda ajena de 'los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas', en el caso el presidente del Directorio de la sociedad anónima por ser su representante legal, esta responsabilidad no puede ser afectada por acuerdo entre partes, ya sea que éstos intenten extender o disminuir el alcance de la misma, conforme así se desprende del artículo 37 del reglamento de la ley 11.683. Y ello ha de ser así, dado que el propósito primordial del legislador al crear la figura del responsable, es el resguardo del crédito fiscal, el que no podría ser burlado por la institucionalización de un pseudo responsable por un acuerdo intrasocietario”⁴¹⁴

El objetivo perseguido por la LPT es vincular solidariamente respecto de la deuda del principal, a aquellos responsables que no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la cual

⁴¹³ “Harris Smith, Víctor” TFN del 5.5.75, DF XXV-474.

⁴¹⁴ “Paura, Miguel s/apelación - impuesto al valor agregado - ganancias - sobre los capitales”, TFN - Sala B - 25/4/2001. También “Manza Víctor s/apelación”, TFN, Sala C del 31.3.06.

representan, o bien que por una conducta negligente en el cuidado de la responsabilidad derivada de su cargo (o, como dice el art. 59 de la ley de sociedades sin "la diligencia de un buen hombre de negocios") consienta o facilite su incumplimiento por parte de quienes dependan de él (art. 8 inc. a) de la LPT).

En consecuencia, para definir este punto será necesario recurrir -inexorablemente- a las normas de la ley de sociedades comerciales en punto a precisar si efectivamente el director sobre quien se pretende proyectar la responsabilidad de manera solidaria, lo era legalmente al momento del surgimiento de la responsabilidad fiscal de la empresa. En otros términos, si la ley de sociedades comerciales establece que la forma jurídica de liberarse de responsabilidad frente a terceros, y el Fisco nacional y el provincial lo son a estos efectos, consiste en la registración y publicidad de los actos que deciden la disolución y liquidación de una sociedad y que tales actos jurídicos han sido publicados en el Boletín Oficial, conforme lo ordena el art. 112 de la ley 19.550, ello será suficiente para demostrar que el o los directores en cuestión no pueden ser responsables solidarios, por las responsabilidades de la sociedad que dirigieron, frente al fisco, conforme falló el TFN en la causa "Wertheim"⁴¹⁵.

5. FACULTADES OTORGADAS AL DIRECTOR

Las funciones del cargo del director o administrador deben haberle permitido estar en condiciones de disponer las revisiones y controles para supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad o el haber atendido directamente la contabilidad de la empresa. Ello es indispensable y hace al carácter subjetivo de la responsabilidad en análisis. Resulta indispensable,

⁴¹⁵ "Wertheim, Julio s/ recurso de apelación en el impuesto a las ganancias", TFN, sala D, del 27.2.01.

como bien señalan MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE y DE LA VEGA RENGIFO, verificar los documentos y los estatutos de la sociedad para determinar la amplitud de los poderes y las funciones de los representantes⁴¹⁶.

No prosperó la excusación de responsabilidad del director de una sociedad quien, frente al incumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad que presidía argumentando que carecía de facultades debido a la designación de un gerente general con amplias facultades de administración y disposición. Ello en razón de que: a) de conformidad con lo dispuesto por el artículo 268 de la ley 19.550, la representación de la sociedad anónima corresponde al presidente del directorio, sin perjuicio de que el estatuto pueda autorizar su actuación junto con otro u otros directores; y b) si bien el artículo 270 de la citada ley admite que el directorio puede designar o delegar en gerentes generales funciones ejecutivas, su designación no excluye la responsabilidad de los directores por cuanto aquél es un empleado de la sociedad, un subordinado que no la representa en tanto la ley reserva al presidente del directorio esta función⁴¹⁷.

Asimismo el TFN, en la causa “Petrone” falló en el sentido de que no corresponde excusar de responsabilidad al socio gerente que no probó que su actividad dentro de la sociedad no incluía la administración. Es relevante para tal conclusión que la declaración jurada correspondiente al período cuestionado fuera suscripta por el recurrente, no siendo atendible la alegada falta de conocimiento de las consecuencias que tal hecho acarrea, por cuanto nadie puede alegar el desconocimiento del derecho. Debido a que la escritura de cesión no fue inscripta en el respectivo registro, no pueden oponerse a terceros sus consecuencias, razón por la cual no puede excusarse de

⁴¹⁶ MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La responsabilidad solidaria de los representantes legales...” p. 103.

⁴¹⁷ “Prats, Secundino”, TFN, Sala A, del 14/05/1999.

responsabilidad al socio cedente⁴¹⁸. El objetivo perseguido por la LPT es vincular solidariamente respecto de la deuda del principal, a aquellos responsables que no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la cual representan, o bien que por una conducta negligente en el cuidado de la responsabilidad derivada de su cargo (o, como dice el art. 59 de la ley de sociedades sin "la diligencia de un buen hombre de negocios") consienta o facilite su incumplimiento por parte de quienes dependan de él (art. 8 inc. a) de la LPT).

El TFN sostuvo que así como no hay una responsabilidad objetiva derivada de la mera circunstancia de ser director de una sociedad, tampoco hay una responsabilidad objetiva nacida del simple hecho del incumplimiento. Frente a la utilización de sellos apócrifos en los volantes de pago del impuesto, los requeridos no controvierten su condición de Presidente y Vicepresidente de la firma durante los períodos involucrados en autos, sino que afirman que tal responsabilidad no puede endilgárseles en razón de los decisorios recaídos a su respecto en la justicia penal⁴¹⁹.

⁴¹⁸ "Petrone, Juan Antonio", TFN, Sala A, del 05/06/2000. (Fallo de Cámara, "Petrone, Juan Antonio c/ DGI" CNACAF, Sala IV, del 10.12.02).

⁴¹⁹ "Mizawac, Enrique David", TFN, Sala A, del 10.5.02. En la causa penal entablada por los sellos falsos, el juzgador tuvo por acreditada la materialidad de los hechos investigados, consistentes en haberse impreso sellos apócrifos en las boletas del impuesto al valor agregado con la finalidad de acreditar ante la Dirección General Impositiva el pago de dicho impuesto, no obstante la inexistencia de cancelación real. Señaló, en este sentido, que se encontraba acreditado que los fondos cancelatorios por cada uno de los pagos cuestionados nunca ingresaron al Banco de la Nación Argentina. Sin embargo, en relación a la responsabilidad penal de los procesados, concluyó en que no podía arribar a un pronunciamiento condenatorio. Por tanto, acreditado que fue con efecto de cosa juzgada el hecho de que los actores no tuvieron intervención en las maniobras atinentes a la falsificación de sellos y falta de acreditación de los depósitos y que al mismo tiempo, se procuraba la obtención de fondos para pagar los tributos en distintas financieras y

Resulta imprescindible que el incumplimiento le resulte imputable al responsable por deuda ajena, sea a título de dolo o a título de culpa pues si no hay dolo o culpa en el incumplimiento, tampoco habrá responsabilidad. Pero se ha decidido, en la causa “Cremieux”, del TFN, que tiene fundamento la posición del Fisco al afirmar que “la responsabilidad del gerente de una SRL emana tanto de su cargo como de la presunción de que éste no es un mero título honorífico y si, además, quedó demostrado en autos que intervino de manera personal y directa como representante de la firma durante toda la actuación fiscalizadora, su responsabilidad es indudable y debe hacerse efectiva... la responsabilidad recae en aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales, que son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos y omisiones en que incurrieron, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley, por lo que, en razón de tratarse de un acontecimiento ocurrido en ocasión de desempeñar una función que supone responsabilidad subjetiva y no haber demostrado la inculpada encontrarse en la imposibilidad de evitarlo, concurren en cabeza de la misma los supuestos antes señalados, por lo que resulta aplicable en este caso, la responsabilidad establecida por la ley fiscal”⁴²⁰

No prosperaron, conforme decidiera el TFN en la causa “Mautino” que las argumentaciones del presidente de la sociedad

efectuar los depósitos en el Banco Nación -que, cabe acotarlo, es una entidad bancaria autorizada por el organismo recaudador para recibir los pagos-, no puede endilgárseles la omisión de realizar aquellos actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la cual representan, ni una conducta negligente en el cuidado de la responsabilidad derivada de su cargo.

⁴²⁰ “Cremieux, Paola Alejandra c/ Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado”TFN, Sala D, 04-06-99.

esgrimidas para exculparse de responsabilidad frente al incumplimiento de las obligaciones fiscales de aquella pues, si bien fue sobreseído definitivamente respecto de la presunta comisión de distintas figuras descriptas en la ley 23.771, esta circunstancia no es suficiente para derribar la responsabilidad frente a la deuda impositiva de la empresa que presidía, dado que la responsabilidad solidaria de la ley procesal es distinta y reconoce otro fundamento, cual es el de garantizar el cobro de la deuda tributaria seleccionando supuestos concretos en donde, junto a la sujeción del patrimonio del sujeto pasivo, queda sujeto el patrimonio del responsable. El criterio del legislador para atribuir responsabilidad al presidente de una sociedad anónima, reconoce como presupuesto las obligaciones que a éste le impone la ley de sociedades comerciales en cuanto a la representatividad y manejo del ente societario y que al crear este tipo de responsables se buscó responsabilizar a los sujetos que no realicen los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la cual representan, o bien que por una conducta negligente en el cuidado de la responsabilidad derivada de su cargo, consienta o facilite su incumplimiento por parte de quienes dependan de él⁴²¹.

6. LINEAMIENTOS PARA EL ANÁLISIS DE LA CONDUCTA DEL ADMINISTRADOR

En el Capítulo IV, acápite 3 se hizo referencia al aporte que el hizo referencia al aporte de la regla de juicio empresarial *-Business Judgment Rule-* para el análisis de la responsabilidad tributaria del administrador, puntualmente a los datos que en la gestión de la sociedad un administrador debe contemplar, como el cuidado

⁴²¹ Mautino, Bernabé Luis. TFN, Sala A, del 17.5.01

ordenado y concienzudo, como el deber de cuidado (*duty of care*) y con el deber de fidelidad (*duty of loyalty*).

El director tiene la obligación de interiorizarse de todo lo que acontece en el devenir de la sociedad, pues debe ser diligente ya que, en caso de no serlo, podrá ser responsable por mal desempeño de su cargo por omisión, en los términos del art. 59 de la ley de sociedades comerciales⁴²². Pero esta idea, en la actualidad, con la complejidad de la actividad de la sociedad, ese conocimiento de los detalles ya no es tal. ¿Pueden estas normas en análisis aplicarse en la actualidad?. La vida de la sociedad es notoriamente diferente al momento en que la ley procesal fue concebida.

La norma tributaria debe ajustarse al signo de los tiempos actuales, quizá la ley debería encuadrar la figura como un garante de la obligación, no en forma sancionatoria como lo hace la ley, que ha merecido de parte de los tribunales enmarcarla en sus justos límites a través de una nutrida construcción pretoriana.

⁴²² ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael M.; RAGAZZI, Guillermo E. y ROVIRA, Alfredo L. *Op. cit.*, T. II, p. 531. Afirman que “Es frecuente que los actos que pudieran dar lugar a una responsabilidad no sean asentados en los libros de actas, sino que simplemente los directores los realicen produciendo no dejarlos instrumentados. En tal caso dependerá de la situación de hecho que los directores que no participaron de tales actos puedan ser responsabilizados o no. Si su negligencia ha sido tal que no se preocuparon siquiera por enterarse de lo que estaba sucediendo en la sociedad, o si toleraron que los actos incriminados se realizaran, su responsabilidad es innegable. Sólo si a pesar de su diligencia no tuvieron conocimiento de los actos pueden ser eximidos de responsabilidad. Quienes estuvieron presentes y participaron de la deliberación o resolución, o de los actos incriminados, deben haberse opuestos expresamente, y además posibilitado a la sociedad y a los terceros la defensa de sus intereses, advirtiéndole al órgano de fiscalización sobre el acto y notificándole su oposición en tiempo oportuno, es decir, antes que se haya puesto en marcha el mecanismo tendiente a hacer efectiva la responsabilidad, de lo contrario, ante el peligro de ser responsabilizado, el director podría desvincularse de una resolución o acto que hasta entonces consintió, compartió o encubrió”.

Varios países ajustan sus normas societarias para una mayor transparencia en la gestión societaria. En nuestro país, se plasmó en el Decreto 677/03, siguiendo una tradición iniciada desde hace tiempo en todo el mundo.

En efecto, en Canadá, el Comité del Mercado de Valores de Toronto sobre Gobierno Corporativo, en 1994, elaboró su informe en el que analiza los problemas del nombramiento de los consejeros y sus responsabilidades. En Inglaterra, el Informe Cadbury: *Report of the committe of the financial aspects of corporate governance* en 1992, trató sobre el Consejo de Administración, los consejeros externos, los comités, la auditoría y sus responsabilidades. Posteriormente, el Informe Greenbury: *Director's remuneration* de 1995, analizó lo relativo a la remuneración, conflictos de intereses y de remuneración y la información sobre las remuneraciones. También Informe Hampel: *Corporate Government* de 1998, versó la función y remuneración de los Consejeros, la relación con los accionistas, los tipos de consejeros y los comités de auditorías. En España, *Informe de la Comision Especial para el Estudio de un Codigo Etico de los Consejos de Administracion de las Sociedades*, en 1998, que reguló sobre el gobierno de las sociedades cotizadas, ampliado por el *Reglamento Tipo del Consejo de Administración Ajustado al Código de Buen Gobierno (CNMV)*, de 1998 que reguló sobre el consejo de administración, su función, composición, tipos de consejeros, funcionamiento, su designación, retribución y deberes. En punto a la relación con los mercados, analizó la transparencia, la información y la relación con los auditores. El reglamento Tipo CNMV, versó sobre la misión del consejo, su supervisión, su composición y estructura (presidente, vicepresidente, secretario, vicepresidente del Consejo, Delegados y Comisión Ejecutiva). También existe la *Propuesta del Círculo de empresarios para el Mejor Funcionamiento de los Consejos de Administración*, en 1996 sobre la dimensión, composición, obligaciones del consejero, edad de retiro, información,

responsabilidad; las auditoría, retribuciones y autoevaluación. También se pueden contar otras normas que persiguen los mismos objetivos. Así en Francia, el *Informe Vienot sobre el Consejo de Administración de las Sociedades Cotizadas en Bolsa*, de 1995; en Bélgica el *Informe de la Comisión Belga sobre el gobierno Corporativo*, de 1998; en Países Bajos, las *Recomendaciones para el Gobierno Corporativo* de 1977; en Italia el *CONSOB, Recomendaciones sobre Controles Societarios*, de 1997 y el Texto único italiano sobre intermediación financiera (Decreto legislativo 58, 24 de febrero de 1998); en Alemania, la ley alemana para el Control y Transparencia del ámbito Empresarial, ley del 27 de abril de 1998 (Modificación Ley de Sociedades Anónimas) (KonTraG) y las recomendaciones de la OCDE.

La culpa subjetiva puede producirse por acción u omisión, según sea la distribución de funciones que haya previsto el directorio o la administración conjunta, y al analizar las conductas individuales un mismo hecho podría transformarse de excusatorio en condenatorio por simple acción u omisión. “Si se supone el caso corriente de derivación de recursos hacia otras erogaciones, quien tuvo parte activa en la decisión podría defender la razonabilidad de las prioridades fijadas (por ejemplo, salarios, indemnizaciones). Sobre el mismo hecho quien cumplía funciones técnicas o de comercialización y no de asignación de recursos podría argumentar que desconocía las prioridades fijadas, así como que por tal motivo no se hubieran pagado los impuestos. Teniendo en cuenta las restantes circunstancias del caso, ambos podrían ser absueltos de la atribución de responsabilidad solidaria o ambos condenados a mérito de la misma, respectivamente, por acción u omisión en torno al mismo hecho, o uno condenado y el otro absuelto”⁴²³.

⁴²³ HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores por Deudas Impositivas y de las Sociedades Comerciales*. Ad Hoc, Buenos Aires 1998, p. 36.

No es redundante insistir en que la responsabilidad solidaria no se fundamenta en el ejercicio de un cargo pues “la sola circunstancia que el imputado integre el directorio de la sociedad no resulta suficiente para establecer su intervención en el delito investigado. Máxime si se tiene en cuenta que las declaraciones juradas correspondientes a los periodos denunciados, en principio, no aparecen suscriptas por el nombrado”⁴²⁴. Resulta claro que si el director, a pesar de revestir tal calidad, no intervino en la toma de la decisión que derivó en el incumplimiento, al mismo no puede imputársele la responsabilidad solidaria. “La responsabilidad penal que resulta de la comisión de los hechos investigados se pone en cabeza de los imputados pero no por el simple hecho de sus condiciones de presidente y vicepresidente de la firma. En efecto, tal situación societaria implica el manejo y la representación de la sociedad y el dictado de la política comercial de la misma, lo que sucede normalmente en toda empresa, puesto que el resultado económico de las operaciones cuestionadas favorecían a la empresa y no podían pasar desapercibidas para quienes ejercían responsabilidades dentro de la misma”⁴²⁵.

⁴²⁴ CNPenal Económico, Sala A, 2.4.98 “Alesia SACIF y AG s/ inf. 24769, causa 39.566 PET, del 15.5.98.

⁴²⁵ CNPenal Económico, Sala A, 5.5.98, “Cuocco, Angel A. y otro s/ infr. Ley 23.771”, PET del 4.8.98, p. 16.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN:978-84-692-7929-8 /DL:T-2057-2009

SECCION II

CONDICIONES PROCESALES PARA LA APLICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

7. INTIMACIÓN ADMINISTRATIVA PREVIA PARA REGULARIZAR LA SITUACIÓN FISCAL

7.1. El procedimiento de determinación de oficio

Resulta necesario, a efectos de facilitar la lectura de los conceptos que involucra este capítulo sobre las condiciones de aplicación de las normas de responsabilidad solidaria, por esta razón transcribo las normas procesales aplicables sobre el procedimiento de determinación de oficio. En primer lugar, el art. 16 de la LPT dispone que “Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Las

liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º, punto 1, inciso b) y 10 del Decreto N° 618/97. Cuando se trate de liquidaciones efectuadas con arreglo al último párrafo del artículo 11 el responsable podrá manifestar su disconformidad antes del vencimiento general del gravamen; no obstante ello, cuando no se hubiere recibido la liquidación 15 días antes del vencimiento, el término para hacer aquella manifestación se extenderá hasta 15 días después de recibida. El rechazo del reclamo autorizará al responsable a interponer los recursos previstos en el artículo 76 en la forma allí establecida”.

El art. 17 de la LPT textualmente dispone: “El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de 15 días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días. La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes. En el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados 30 días de tal

requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de 30 días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno. El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°. Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio. No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco”.

En relación con la determinación de oficio⁴²⁶, esta procede cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resultan impugnables las presentadas. El procedimiento se inicia con una vista al contribuyente a efectos de que éste formule los descargos correspondientes y, eventualmente, impugnándola. El plazo para efectuar este descargo es de 15 días (prorrogables por igual lapso y por una sola vez) contados desde la notificación de la vista, y en dicho descargo deben exponerse los argumentos de hecho y de derechos con que cuenta el contribuyente. Una vez que se contesta la vista, la Dirección General Impositiva por medio del juez administrativo

⁴²⁶ Arts. 17 a 19 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones)

encargado de la cuestión, dictará resolución fundada intimando al pago del tributo en el plazo de 15 días.

El Dictámen 25/98, señaló que es facultativo del fisco nacional iniciar simultáneamente la determinación de oficio en cabeza del contribuyente directo y del o de los responsables solidarios siempre que, respecto de estos últimos, se postergue la intimación de pago hasta tanto el contribuyente incumpla con su propia intimación administrativa. Esta facultad está condicionada –indica el Dictámen señalado- al hecho de que la determinación sea necesaria para resguardar el interés fiscal.

La determinación de oficio puede ser apelada por ante el TFN que es de naturaleza administrativa y permite al contribuyente no ingresar el tributo hasta tanto no se expida dicho Tribunal, es decir, esta apelación ante el Tribunal administrativo –que es el TFN- tiene efecto suspensivo. La resolución del TFN a su vez, puede ser apelada por ante la CNACAF pero en esta instancia el Fisco está facultado para exigir por la vía del juicio de apremio, el pago del fallo adverso, por el hecho de que el art 65 inc a) dispone que una vez notificado el fallo del TFN, a los 90 días renace el cómputo de la prescripción de las facultades del Fisco por ello debe ejecutarse la determinación de oficio que aún no se encuentra firme (pues está apelada ante el TFN y, siguiendo el curso procesal, este fallo ante la CNACAF). Insólitamente el procedimiento no ha solucionado esta anomalía (autorizar una ejecución cuando aún está pendiente su confirmación por la Justicia). Únicamente podría atenuarse este efecto con la renuncia al curso de la prescripción por parte del contribuyente.

Una vez desarrollado el procedimiento indicado, ante el incumplimiento tributario, el Fisco se encuentra facultado para librar boleta de deuda y perseguir el cobro por la vía del juicio de apremio. Este es un trámite judicial ejecutivo en el cual las defensas del contribuyentes quedan limitadas al pago total documentado, espera documentada, prescripción e inhabilidad de título por vicios relativos

a la forma extrínseca de la boleta de deuda. Para proceder a la expedición de boleta de deuda, es necesario que el Fisco cuente con elementos firmes para su cuantificación, pues en caso contrario debería determinar de oficio, sobre base cierta o presunta, la obligación tributaria.

Los administradores de sociedades, para ser pasibles de un reclamo no le es oponible una determinación de impuesto en la cual ellos no fueron parte procesal, razón por la cual para hacer procedente a su respecto un reclamo deberá cumplirse nuevamente con el procedimiento de determinación de deuda antes señalado.

7.2. La intimación administrativa previa a la sociedad

Los responsables solidarios con los deudores del tributo asumen su obligación jurídica en tanto concurren las cuatro circunstancias que disparan dicha responsabilidad: a) el incumplimiento del impuesto debido; b) que la entidad no cumpla con la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal; c) que no puedan demostrar que la sociedad los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes tributarios⁴²⁷ y d) que se haya intimado de pago al administrador societario con posterioridad a la intimación de pago cursada al contribuyente principal.

La CSJN en la causa “Brutti”⁴²⁸, haciendo suyo el Dictamen del Procurador, sentenció que el administrador societario fue intimado por el Fisco nacional cuando aún estaba pendiente el incumplimiento de la intimación al deudor principal, lo cual evidenció que el acto administrativo carecía de causa válida al momento de su dictado, en

⁴²⁷ “Gutierrez, Emilio”, CNACAF, Sala II, del 9.10.80, DF XXX-B-811.

⁴²⁸ “Brutti, Stella Maris”, CSJN, del 30.3.04.

los términos del art. 7 inc. b) de la ley 19.549, cuya aplicación supletoria al ordenamiento tributario lo dispone el propio art. 112 de la LPT, pues en el caso imputó la responsabilidad solidaria cuando la intimación al contribuyente aún no se encontraba incumplida. Por esta razón, la intimación al responsable solidario era nula.

La necesaria intimación de pago previa a la sociedad y, luego de transcurridos 15 días la intimación al administrador societario, es el dato que tipifica a la responsabilidad de los administradores societarios como una solidaridad impropia, pues no es automática sino que requiere una previa notificación al deudor principal.

Esta condición de admisibilidad de la figura claramente se observa de la LPT al elevar a los administradores de sociedades a la categoría de responsables solidarios con los deudores principales de los tributos, es decir, con la sociedad que administran en tanto ésta no cumpla "*la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal*" salvo que demuestren que la sociedad estaba imposibilitada de cumplir con sus obligaciones fiscales.

En el fallo "Cambolive Michel Torino de Cornejo Costas",⁴²⁹ el TFN había adoptado el mismo criterio en el sentido de revocar la responsabilidad solidaria que la Administración tributaria intentó aplicar a un responsable solidario con fundamento en que la intimación a la sociedad y al responsable solidario se produjo en la misma fecha por lo que fácilmente se advierte que no se cumplió con lo requerido por los artículos 8 inc. a) de la LPT, ya que previamente debió intimarse a la empresa y transcurridos quince días, recién iniciar el procedimiento contra la responsable solidaria. Consecuentemente se declaró la nulidad de la resolución determinativa de impuestos que había extendido la responsabilidad solidaria al responsable solidario.

⁴²⁹ Cambolive Michel Torino de Cornejo Costas, María Luisa (responsable solidaria de Vis SA), TFN, Sala C, del 29.6.04.

También en la “Incontro SA” del TFN el actor se agravió por la simultaneidad impuesta por el Fisco nacional en el procedimiento de determinación de oficio para la obligada principal y el presunto responsable solidario, considerando que ello violenta el derecho de defensa. El TFN no hizo lugar a tal argumentación pues juzgó que no existe óbice para que los procedimientos de determinación de deudas al deudor principal y al solidario se inicien en forma coetánea, simultánea. Sólo resulta imprescindible que el responsable solidario tenga la posibilidad de esgrimir sus defensas en cuanto a su responsabilidad como también respecto de la deuda respecto de la cual se lo hace responsable. Si estas posibilidades se le han acordado al responsable solidario, el Fisco nacional procedió correctamente⁴³⁰.

⁴³⁰ “Incontro SA”, TFN Sala B, del 15.3.04. En esta causa “Incontro SA”, el TFN siguiendo la doctrina de esa misma Sala B dictada en la causa “Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva”, del 26.6.98, resolvió que son nulas por extemporáneas las resoluciones en las que se determina la responsabilidad solidaria, hasta tanto no se resuelva la apelación del deudor principal, cuyo incumplimiento - que debe ser constatado e intimado previamente por la Dirección General Impositiva- es uno de los requisitos para determinar dicha responsabilidad, la que no puede decretarse preventivamente ante una hipotética falta de pago del principal. La decisión del Fisco Nacional de dirigir la acción contra otros obligados que no fueran los deudores del tributo, no puede derivar de una elección arbitraria, sino que sólo tiene fundamento después de efectuada e incumplida la intimación administrativa al contribuyente, tal como está previsto en la legislación aplicable. En el mismo sentido, se destacó que la solidaridad no quita a la obligación de pagar el impuesto por deuda ajena su carácter subsidiario, por lo que asiste a los administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal. Para que haya un “incumplimiento de un deber tributario”, debe haber sido determinada -previamente- la existencia de dicho “deber” en relación con la materia gravada firme. También señala el TFN “Las consecuencias jurídicas generadas por la determinación simultánea de deudor principal y responsables solidarios, implican la existencia de un vicio o violación de una forma procesal que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley (subsidiariedad con base en un incumplimiento previo) y que da lugar a una alteración significativa del derecho de defensa del solidario, en tanto debe alegar y probar, al mismo tiempo, que la sociedad lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir adecuadamente sus deberes fiscales”.

Resulta lógico que primero se intime a la sociedad y luego al responsable solidario porque: a) primero se debe saber si la deuda tributaria en cabeza del contribuyente, efectivamente existe; b) si la deuda existe, debe evaluarse si el responsable solidario no abonó oportunamente el tributo; c) si el contribuyente ha colocado en imposibilidad de cumplir al responsable solidario y d) en el caso de determinaciones de oficio simultáneas y en el mismo acto, es decir, al contribuyente y al solidario, se pondría a los primeros citados en situación de tener que desarrollar argumentaciones totalmente incompatibles las unas con las otras, socavando el adecuado ejercicio del derecho de defensa o contradicción.

La Administración tributaria no puede apartarse de este mandato de la ley, habiendo interpretado –como no podía ser de otra manera– en varios dictámenes que es condición de aplicación de la responsabilidad solidaria que el Fisco nacional cumpla, respecto del director, el procedimiento de determinación de oficio reglado por el art. 17 de LPT a fin de "permitir, mediante el debido proceso, el ejercicio del derecho de defensa ya que por tratarse de una responsabilidad subjetiva por hechos u omisiones del propio responsable debe facultárselo a alegar y probar su derecho"⁴³¹.

Esto significa que el Fisco debe iniciar el procedimiento de determinación de oficio a través de un funcionario quien debe cursar un acto administrativo denominado en la propia ley como "vista" al contribuyente y al responsable. Esta vista contendrá los elementos esenciales de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, fundando dicho acto administrativo, es decir, indicando cuáles son los motivos de hecho y las fundamentaciones jurídicas que sustentan el procedimiento. Cumplido esto, la sociedad tendrá 15 días, los cuales pueden ser prorrogados por otro lapso igual y por única vez, para ejercer el descargo y ofrecer las pruebas con las

⁴³¹ Dictámenes de la Dirección General Impositiva Nos. 3/82 publicado en Boletín DGI N° 343, p. 55 y 11/86 publicado en Boletín DGI N° 393, p. 384.

que cuente. Una vez resuelta por el Fisco la vista (o si transcurriere el plazo de 15 días sin ofrecer descargo alguno) el funcionario dictará la resolución determinativa debidamente fundada, *intimando* al pago dentro del plazo de 15 días.

A partir del vencimiento de ese plazo de 15 días (o del mismo prorrogado) surgirá la responsabilidad solidaria del administrador de la sociedad, es decir, con carácter previo debió desarrollarse el *iter* procesal indicado en el párrafo anterior a riesgo de ser nula la intimación al administrador societario en forma concomitante con la sociedad sin determinar el tributo contra esta. Si se intima en forma paralela, tanto a la sociedad como al director, debe interpretarse que a éste último se lo hace para ejercer su derecho de defensa pero no implica que desde ese momento es responsable solidario la cual sólo aparece, por mandato legal, cuando el deudor principal no cumple previo los respectivos pasos procesales. Es decir, el proceso de determinación debe efectuarse a la sociedad y al administrador inexorablemente a ambos y también a ambos deberá intimárselos de pago, pero el administrador societario sólo será responsable solidario una vez transcurrido el plazo de 15 días que es el plazo que tiene la sociedad para cumplir con la intimación de pago cursada a ella. Por esta razón, por este pequeño compás de espera, decimos que la solidaridad es impropia o anómala.

Si se intimase de pago al responsable solidario cuando aún no se han agotados las instancias procesales descriptas, el procedimiento evidencia una falla que debe concluir en su nulidad, pues el director o administrador no puede asumir su descargo si previamente el deudor no formuló el suyo, aún cuando sea aquel el representante de éste último. Debe tenerse presente que la responsabilidad en cuestión es de naturaleza subjetiva, no objetiva. Ya se señaló que el propio art. 8 de la ley del procedimientos expresamente contempla que la responsabilidad solidaria cede si se prueba que éstos han sido colocados en imposibilidad de cumplir, de manera que ello implica el

derecho a interponer esta defensa lo cual, lógicamente, procede antes de la intimación efectiva de pago. El adecuado cumplimiento del procedimiento pone en acto a la garantía del debido proceso legal adjetivo.

El TFN sostuvo que "no puede sostenerse que los procesos de determinación de deudas al deudor principal y al solidario deban iniciarse necesariamente en forma coetánea, siempre que se otorgue luego al solidario la posibilidad de plantear no sólo sus defensas en cuanto a su responsabilidad, sino también respecto de la deuda -que en definitiva es una sola- sobre la cual se lo responsabiliza"⁴³².

En otros términos, resulta imprescindible que el Fisco Nacional reclame administrativamente, en primer término, a la sociedad deudora, siendo insuficiente el argumento en el sentido de que la intimación a la sociedad no pudo efectuarse por la razón que fuere sumado a que no existan constancias que acrediten el debido cumplimiento de la obligación fiscal –probándose esto a través de la impresión de lo que figura en las pantallas de las computadoras del ente recaudador-. Es insuficiente esta argumentación porque daría por sentada la calidad de director de la sociedad como responsable solidario cuando no se ha probado tal circunstancia⁴³³.

La norma establece un supuesto de prelación pues contempla dos situaciones: a) que el deudor del tributo ha sido intimado previamente y b) que la deuda es exigible porque se encuentra firme, ya que mientras se discute resulta improcedente requerir el pago al solidario⁴³⁴. Ello evidencia que el responsable solidario lo es después que ha resultado infructuoso el reclamo al deudor principal y para ello

⁴³² "Herlizka, Adolfo Miguel" TFN Sala A del 4.9.98

⁴³³ "Gutiérrez Guido Spano, Miguel R. S/ apelación IVA", TFN Sala B, del 19.5.00.

⁴³⁴ "Cremieux, Paola Alejandra c/ Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado"TFN, Sala D, 04-06-99.

marca un orden secuencial a cumplir, lo que no supone un beneficio de excutir primero los bienes del deudor principal.

La Administración fiscal pueda iniciar y llevar adelante la determinación de oficio al deudor y al o a los solidarios, al mismo tiempo, es decir simultáneamente. Pero por el principio de legalidad, no podrá exigir el pago del tributo a estos últimos mientras no lo haya hecho antes, al principal y esa deuda se encuentre firme e impaga.

El TFN no hizo lugar a la nulidad de la declaración de solidaridad por incumplimiento de la norma del art. 8, inciso a), de la LPT en tanto exige la intimación administrativa previa y su incumplimiento para, con posterioridad, poder actuar con relación al solidario; el hecho de que se coloque la leyenda que advierte que la falta de cumplimiento del deudor del tributo tiene como consecuencia el pago del director como responsable solidario, pues la ley pone a cargo del fisco constatar dicho incumplimiento poniendo además al presunto solidario en un dilema indisoluble, en tanto le hace saber que le está corriendo paralelamente el plazo para recurrir⁴³⁵.

El mismo TFN rechazó los argumentos del Fisco esgrimidos para que se enerve la impugnación de un ajuste por parte de los deudores solidarios con fundamento en que la determinación al contribuyente había pasado en autoridad de cosa juzgada. El Tribunal interpretó que de acuerdo con las disposiciones del artículo 17 de la ley procesal, en todos los casos en que pretende hacerse efectiva la responsabilidad solidaria deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio, aun cuando el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente. El fundamento subyace en el hecho de que "la obligación de un contribuyente no puede oponerse a un tercero responsable por deuda ajena si previamente no se le ha otorgado la posibilidad de esgrimir y demostrar circunstancias atenuantes que lo

⁴³⁵ "Doumic, Pedro R.", TFN, Sala B, del 8.5.00.

habiliten para ejercer su derecho de excepción"⁴³⁶. El mismo Tribunal ha señalado en el sentido de que ninguna duda cabe en los términos del artículo 24 de la ley 11.683, que el procedimiento de determinación de oficio allí contemplado deberá ser cumplido respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria de su artículo 18; en tal sentido, sabido es que el juez administrativo deberá, en lo que al caso interesa, garantizar el derecho de defensa en juicio del sujeto, confiriéndole vista de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se le formulen (proporcionando detallado fundamento de los mismos) y otorgándole la posibilidad de probar sus dichos. Si el funcionario administrativo comunicó expresamente las actuaciones administrativas, el administrador no puede alegar perjuicio alguno, puesto que se le ha reconocido en sede administrativa la posibilidad de ejercer su derecho de defensa, que comprende no sólo la posibilidad de expresar su oposición a la condición de responsable solidario que se le atribuye, sino también respecto de la deuda determinada contra el contribuyente⁴³⁷.

Finalmente, la CSJN ha sostenido que la intimación al cumplimiento, según las condiciones previamente establecidas al ejercicio de un derecho, revisten naturaleza esencial, razón por la cual el acto que la Administración dictare con olvido de las mismas se encuentra afectado de nulidad absoluta e insanable⁴³⁸. De allí pues que resulta indispensable la intimación administrativa previa a la sociedad para que regularice la situación fiscal que la autoridad fiscal observa.

En una opinión que prioriza el valor justicia, señala ARECHA que la deudora del tributo es la sociedad, el responsable solidario, podrá ser ejecutado únicamente después de que sea intimada la sociedad,

⁴³⁶ "Donno, Mirta Susana", TFN, Sala D, del 30.12.99.

⁴³⁷ "Veiga, José Guillermo", TFN, Sala A, del 9.12.97

⁴³⁸ Fallos 308: 108, causa "Hermes F. Borgo c/ Junta Nacional de Granos".

que es la deudora principal del tributo, en otros términos después de excutida la sociedad podrá ser apremiado el responsable solidario “... pues no se trata de un codeudor solidario (lo que permitiría el funcionamiento del art. 699 del Código Civil sin que obste al art. 2013 inc. 9), porque si bien la exención no procedería, por ello no quedaría convertido el responsable en codeudor. Prueba de ello, es que el primero tendrá acción íntegra de regreso contra el deudor –salvo el daño que hubiere causado por su culpa, que no nace de una relación entre codeudores sino de otra extraña al título de la deuda, o sea de su conducta, mientras que el codeudor la tiene solo por la parte ajena que él hubiese pagado (doctrina que informa el art. 689 del Código Civil).”⁴³⁹

Es importante considerar, en esta instancia, que las disposiciones generales sobre responsabilidad de los directores por mal desempeño de su cargo (arts. 274 a 279 de la Ley de Sociedades). En este marco normativo sería entonces posible que, en la hipótesis de que los directores, disponiendo de los fondos suficientes para afrontar el pago de las obligaciones tributarias y a pesar de ello no lo hicieren, se inicie en contra de ellos una acción social o individual de responsabilidad por incumplimiento. La ley de sociedades comerciales, en su artículo 59 expresamente dispone que “los administradores y representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables ilimitada y solidariamente por los daños y perjuicios que resulten de su acción u omisión”. El principio general transcripto es de aplicación a las sociedades anónimas por imperio del artículo 274, primer párrafo, que establece textualmente que “los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de

⁴³⁹ ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976

la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave." De conformidad con el tercer párrafo del artículo 274 citado, " queda exento de responsabilidad el director que participó en la deliberación o resolución o que la conoció, si deja constancia escrita de su protesta y diere noticia al síndico o a la asamblea, a la autoridad competente, o se ejerza la acción judicial."

La ley de sociedades prevé que la responsabilidad (frente a la sociedad) de los directores y gerentes respecto de la sociedad se extingue por la aprobación de su gestión que se efectúe en al asamblea o por renuncia expresa o transacción resuelta por asamblea, en tanto y en cuanto esa responsabilidad no sea por violación de la ley, del estatuto o reglamento y no medie oposición de por lo menos el cinco por ciento del capital social, siendo ineficaz la exención en caso de liquidación coactiva o concursal, es decir en caso de quiebra o concurso de la sociedad.

Finalmente, En el caso de una empresa deudora del tributo sometida a un proceso de quiebra, que había sido promovido por el mismo ente recaudador, se suplió la intimación fehaciente por la notificación al síndico de la quiebra. En efecto, el Fisco nacional hizo saber a la sindica del proceso el monto de la deuda y en el mismo acto también dispuso poner en conocimiento de aquélla los procedimientos recursivos con los que contaba informándole que si no eran observadas las liquidaciones mencionadas procedería a solicitar su verificación en el juicio universal. Señaló la CNACAF que "no se discute que esas comunicaciones fueron hechas; lo que se encuentra controvertido es si ellas bastan o no para tener por satisfecho el requisito (de la intimación administrativa de pago al deudor del tributo para regularizar la situación fiscal), exigido en el mencionado art. 8, para habilitar la acción judicial contra los responsables (presidente y vicepresidente de la sociedad, en el caso)... Cuando el deudor del tributo se encuentra en estado de quiebra -desapoderado de sus bienes-

la intimación de que realice el pago es razonablemente reemplazada por la comunicación al síndico de la existencia de la deuda determinada, en tanto éste tiene la administración de los bienes y participa de su disposición en la medida fijada en la ley (art. 109 de la Ley de los Concursos 24.522). En esos supuestos, sería una exigencia puramente ritual, evidentemente ineficaz y, por ello, contraria a derecho, hacer depender el ingreso de fondos -de la renta pública- de una intimación de un pago (dentro de un plazo) que no podría ser realizado. Que tampoco es razonable exigir la verificación del crédito en la quiebra del deudor del tributo -para tener por satisfecho el recaudo del art. 8° de la ley 11.683-ya que este pedido importa -en sus efectos- una demanda judicial (conf. art. 200 de la mencionada ley 24.522) y excede, notoriamente, a la intimación administrativa de pago de la deuda requerida en el mencionado precepto. Que, en estas condiciones, habiendo sido comunicada al síndico de la quiebra la determinación del tributo, no puede sostenerse que -ante la falta de cumplimiento de la obligación- sea una elección arbitraria intimar a los responsables, solidarios, el pago de la deuda de la sociedad quebrada⁴⁴⁰.

7.3. Efecto particular que puede generar el inicio de dos procedimientos paralelos al responsable solidario y al contribuyente principal

Una situación procesal curiosa podría surgir, imperio del plazo de caducidad previsto en el art. 17 de la LPT conjugado a partir de lo resuelto por la CSJN en la ya citada causa “Brutti”, en aquellos supuestos en que el procedimiento se inicie simultáneamente contra deudor principal y administrador societario.

⁴⁴⁰ “Mautino, Bernabé Luis c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 23.3.06.

El art. 17 de la LPT obliga al funcionario de la AFIP DGI a resolver luego de evacuada la vista presentada por el contribuyente o el responsable solidario pues indica la norma que “...evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días. La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes. En el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados 30 días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de 30 días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno”. Recordemos que este procedimiento también es de aplicación obligatoria en relación al administrador societario, ya que el párrafo quinto de la citada norma dispone que “El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º”.

En la referida causa “Brutti”⁴⁴¹, la CSJN, expresó que “...De la lectura del artículo [8 inc. a de la LPT] se evidencia que la responsabilidad del solidario nace sólo frente al incumplimiento del

⁴⁴¹ “Brutti, Stella Maris”, CSJN del 30.3.04.

deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador”. Y continúa el fallo de la Corte señalando que por aplicación del art. 17 LPT la determinación de oficio deberá ser cumplida también respecto de aquellos en quienes se quiera hacer efectiva la responsabilidad solidaria establecida en el art. 8 de la misma ley. Tal procedimiento se inicia con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen para que realice por escrito su descargo y, posteriormente, se habrá de dictar resolución fundada fijando el tributo y/o estableciendo la responsabilidad solidaria en el caso concreto.

Es mediante la intimación de pago al contribuyente a través de la cual se efectiviza la responsabilidad solidaria y, en consecuencia, la AFIP DGI sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita en forma subsidiaria la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena.

No se advierte obstáculo legal alguno para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria aludida en el art. 8, inc. a), de la LPT “...aún antes de intimar de pago al deudor principal, puesto que el establecimiento de la responsabilidad requiere de su instrumentación a través del correspondiente acto que culmina el proceso determinativo”.

En consecuencia, si no existe impedimento –como bien sostiene la CSJN en el precedente “Brutti”- para iniciar el proceso de determinación de oficio contra el administrador societario aún antes de intimar de pago al contribuyente principal, sólo nacerá la responsabilidad solidaria una vez que se curse la intimación de pago a la sociedad.

Pero ¿qué sucede si el administrador societario, en el marco de su procedimiento de determinación, habiendo contestado la vista y transcurrido el plazo de previsto en el art. 17 de 90 días para resolver con más los 30 días de presentado el pronto despacho por el administrador societario, no resuelve o no puede resolver porque está pendiente –por alguna circunstancia puntual- el proceso de determinación contra la sociedad?

En esta hipótesis podríamos enfrentarnos a la situación en que, por dificultades y demoras en el proceso de determinación de oficio contra la sociedad, que es el contribuyente, estas demoras autorizan al administrador –que ha respondido la vista y exigido la resolución de la situación, en los términos previstos en el art. 17- a solicitar la caducidad del derecho de la AFIP DGI en su contra. En tal caso, el Fisco podría iniciar el proceso por una única vez, como reza la norma citada.

Sin embargo, si la Administración tributaria estuviere al borde de la prescripción de sus poderes de determinación al momento de determinar de oficio contra la sociedad y el responsable solidario, esta situación, producida por el curso procesal paralelo contra la sociedad y el responsable solidario, podría derivar en la caducidad del procedimiento a favor de los intereses del administrador societario.

7.4. Efectos sobre el administrador societario del concepto de conceptos erróneos y falsos

En relación con la sociedad y ante el incumplimiento tributario, el Fisco Nacional se encuentra facultado para librar boleta de deuda y perseguir el cobro por la vía del juicio de apremio. Para proceder a la expedición de boleta de deuda, es necesario que el Fisco cuente con elementos firmes para su cuantificación, pues en caso contrario debería determinar de oficio, sobre base cierta o presunta, la

obligación tributaria. Entonces surge un interrogante: ¿puede el fisco prescindir del emplazamiento previo si se trata de conceptos mal imputados a los que se refiere el art. 14 de la LPT o cuando la intimación se refiere a conceptos declarados por el propio contribuyente pero no ingresados?

Respecto de los casos en que se trata del cómputo, en las declaraciones juradas, de conceptos o importes improcedentes, el art. 14 de la LPT textualmente dispone: “ Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”.

Puede fácilmente apreciarse que esta norma no contiene cláusula alguna que libere al fisco de su obligación de intimar al responsable solidario privándolo del ejercicio de su derecho de defensa, constitucionalmente amparado. Es por ello que debiera otorgársele el derecho –al administrador- de probar su falta de actuación pues, qué sucedería si el concepto se imputó incorrectamente pero el administrador no participó en esa decisión, cuándo –si no a través del emplazamiento a él- podría esgrimir su derecho.

En relación con los conceptos declarados y no ingresados por el contribuyente opino que el fisco también debe otorgar al responsable solidario el derecho a defenderse pues se trata esta de una garantía constitucional: el administrador es un tercero en la relación jurídica tributaria que une al fisco con el contribuyente (la sociedad). Más allá

de su responsabilidad en carácter personal y solidaria, no por ello se le puede inhibir a esgrimir su defensa. Sin perjuicio de ello, cabe recordar que el Tribunal Fiscal confirmó que no era necesario el emplazamiento previo a la sociedad y consecuentemente el director fue intimado a ingresar las sumas adeudadas (luego recuperadas por vía de repetición pero fundadas en el hecho de que tales sumas que el administrador había ingresado correspondían a períodos fiscales en los que dicho administrador había cesado en sus funciones). Lo concreto es que en un precedente jurisprudencial que, interpreto, no debería seguirse, el fisco pudo basarse en la suma declarada por el propio contribuyente en la declaración jurada y, prescindiendo del emplazamiento previo, paralelamente intimó al director en su carácter de responsable solidario⁴⁴².

Ello, sin perjuicio como ya señalé, que el fisco –como no podría ser de otra manera- opinó en dos dictámenes que debe facultarse al responsable a alegar y probar su derecho.

7.5. Supuestos de requerimientos múltiples incumplidos del contribuyente principal y su vinculación con la responsabilidad solidaria

En la causa “Delpino”⁴⁴³, se resolvió la nulidad de todas las actuaciones contra el responsable solidario por la imposibilidad de éste en responder a la obligación principal. En el caso, el Fisco nacional había intentado ejecutar –sin éxito- en reiteradas oportunidades el cobro a la sociedad y se atendió a lo que surge de la Instrucción General 15/1997 de la Dirección General Impositiva que

⁴⁴² “Masjuan, Francisco”, TFN del 17.8.88, DF XIV, p. 481, cfr. considerandos V y VIII del voto del Dr. Pagani. Cfr. también nota al fallo en Reseña Jurisprudencial realizada por Gabriela I. BURATTI, en Legislación Tributaria T. I, p. 531

⁴⁴³ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03.

prevé entre sus consideraciones, la ausencia de obligatoriedad en la promoción de la ejecución para casos de evidente imposibilidad de cobro, lo que claramente se verificaba en las presentes actuaciones. En el caso hacía años que la empresa no poseía actividades.

7.6. Dudosa determinación de oficio de la deuda en los casos de “cómputo de conceptos improcedentes” y “pago provisorio de impuestos vencidos”

El cumplimiento del proceso de determinación es inexorable como también concluido este, la intimación al deudor principal para que cumpla con la obligación tributaria, a fin de endilgar –sólo luego de ese procedimiento- la responsabilidad al administrador societario. A través de este proceso se garantiza el adecuado ejercicio del derecho de defensa. En algunos casos este proceso no se cumple. Estos casos son dos:

a) El previsto en el art. 14 de la LPT que autoriza a prescindir del proceso determinativo en determinados supuestos. En efecto, la norma textualmente dispone que “Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la AFIP se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”

b) El previsto en el art. 31 de la LPT que se conoce como "pago provisorio de impuestos vencidos". Esta norma textualmente dispone que "En los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones

juradas por uno o más períodos fiscales y la Administración Federal de Ingresos Públicos conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar gravamen en períodos anteriores, los emplazará para que dentro de un término de quince (15) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el tributo correspondiente. Si dentro de dicho plazo los responsables no regularizan su situación, la Administración Federal, sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos no prescriptos, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones. La Administración Federal queda facultada a actualizar los valores respectivos sobre la base de la variación del índice de precios al por mayor, nivel general. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la Administración Federal de Ingresos Públicos no estará obligada a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses que correspondan".

Si estas circunstancias excepciones de prescindencia de la determinación de oficio se relacionan con el art. 8 en análisis, la responsabilidad solidaria puede controvertirse. En efecto, esta norma contiene una serie de presupuestos de aplicación: 1) la simple falta de presentación de declaraciones juradas; 2) la existencia de declaraciones juradas o determinaciones de oficio por períodos anteriores que sirven de sustento para precisar el monto del gravamen a reclamar sobre la base de una estimación por hipótesis; 3) el requerimiento administrativo para que se presenten las declaraciones juradas y, consecuentemente, se ingrese el impuesto que corresponda; 4) la promoción del juicio de apremio y 5) el derecho del contribuyente a reclamar, por la vía de la repetición, las diferencias que pudieren acreditarse en su favor.

No observamos que aquí exista proceso alguno determinativo y para que se aplique la responsabilidad al solidario es imprescindible que medie ese proceso que concluye en una intimación administrativa de pago. En la causa “Delpino”⁴⁴⁴, el TFN estudió esta novedosa situación, esto es, si la AFIP-DGI se encuentra legalmente habilitada a determinar responsabilidad solidaria sobre liquidaciones impositivas efectuadas al deudor principal con sustento en lo denominado “pago provisorio de impuestos vencidos”. En el fallo se declaró la nulidad de las actuaciones pero por razones distintas a la procedencia o no del art. 31 de la LPT para sustentar la responsabilidad solidaria.

Relacionando ambas normas (arts. 8 y 31 LPT) el Tribunal falló que la aplicación de la solidaridad en liquidaciones efectuadas al

⁴⁴⁴ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03. La Sala B, con los votos de los Dres. Torres y Porta declararon la nulidad de la pretensión fiscal con fundamento en que no había hecho una “evaluación independiente del aspecto infraccional y de las conductas reprimidas, sino que ha llegado a la conclusión de la procedencia de la sanción por el solo hecho de la solidaridad... además hubo diversos vicios en el procedimiento, que se consideran graves por atentar contra el derecho de defensa, tales como que no se han acompañado las documentaciones que respaldan las pretensiones fiscales, como las boletas de deuda por impuesto, donde se hace referencia a las declaraciones juradas que les sirvieron de base por su libramiento, así como las libradas por intereses, donde -al menos- figuraban los periodos de mora, aunque en puridad de verdad, si bien esos títulos ejecutivos pueden respaldar una ejecución, no son suficientes como para hacer cabeza en un procedimiento que pretende efectivizar la solidaridad del artículo 8 de la ley 11683 en su actual texto ordenado. A ello se agrega que no surge con claridad si la Dirección General Impositiva ha podido practicar la intimación administrativa que prevé dicho artículo, en su inciso a), hacia el responsable por deuda propia, lo que tampoco se suple en muchos casos con la acción judicial, pues, puede observarse de los antecedentes administrativos, que gran parte de esos juicios, no han sobrepasado la etapa de la demanda. Que, así ello, la doctrina y jurisprudencia admiten que, con independencia de la materia de que se trate, puede el juez declarar la nulidad de oficio cuando estén en juego cuestiones de orden público o se vean afectadas garantías constitucionales, con independencia de la existencia de un perjuicio, pues, en estos casos donde la nulidad adquiere características de gravedad, constatada la irregularidad, hace presumir el perjuicio”.

amparo del artículo 31 de la LPT resultan plenamente viables, puesto que tal mecanismo legal con el que cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos, en casos de contribuyentes remisos en exteriorizar su situación fiscal por medio de declaraciones juradas proporciona los dos elementos imprescindibles que viabilizan la responsabilidad solidaria.

Para fundar este criterio contempló que el incumplimiento que origina el “pago provisorio de impuestos vencido”, se vincula directamente con la falta de presentación de declaraciones juradas. Esta presentación de declaraciones juradas es un deber tributario que se encuentra a cargo de los administradores societarios, de conformidad con lo que disponen los arts. 23 y 25 del decreto reglamentario de la LPT. El art. 23 textualmente dispone que “Todos los que están obligados a pagar la deuda impositiva propia o ajena conforme a los artículos 15 y 16, incisos a) a e), de la ley deberán presentar declaraciones juradas que consignen la materia imponible y el impuesto correspondiente, el que será abonado en la forma y plazos establecidos a ese efecto. Se exceptúan de esta obligación los contribuyentes a quienes representen o cuyos bienes administren o liquiden los responsables señalados en los tres primeros incisos del artículo 16 de la ley, a menos que alguno de ellos sea contribuyente con motivo de actividades cuya gestión o administración escape al contralor de los representantes, síndicos, liquidadores o administradores. La Dirección General está facultada para requerir individualmente, en cualquier caso, la presentación de declaraciones juradas a los contribuyentes, como así también informes relativos a franquicias tributarias”.

Por su parte, el art. 25 del decreto reglamentario de la LPT expresamente señala que: “Sin perjuicio de la responsabilidad prevista en el artículo anterior con respecto a los contribuyentes, todos los que tienen el deber de presentar declaraciones juradas por cuenta de aquéllos, según el artículo 21 de este reglamento, son responsables

por el contenido de las que firmen, como también por las que omitan presentar, en las condiciones y con el alcance previstos en los artículos 18, inciso a) y 58 de la ley. En particular, la obligación de los responsables enumerados en el artículo 6, inciso d) y e) de la ley, de presentar declaración jurada por cuenta de los contribuyentes, se considerará cumplida cuando éstos lo hagan por su intermedio o por el de otra persona facultada para ese fin. Si la presentación, administración, dirección o gerencia es ejercida simultáneamente por varios, se considerará cumplida la obligación de todos cuando cualquiera de ellos, facultado al efecto, haya presentado la declaración jurada, sin perjuicio de la responsabilidad que individualmente les corresponda a él y a los restantes por el contenido de aquella”.

Señaló el TFN en el citado precedente que existe una relación unívoca e inmediata entre incumplimiento del deber fiscal por parte del solidario, con la posibilidad de aplicación del artículo 31 de la ley ritual, es decir, que esta misma se aplica a partir de un incumplimiento de un deber normativamente impuesto al solidario en este caso, cual es la presentación de declaraciones juradas. A su vez, el procedimiento legal del artículo 31, tiene previsto la formulación (al deudor principal en el caso) de una intimación administrativa (nivel mínimo y primario suficiente para la procedencia de la solidaridad) de pago e, inclusive, la posibilidad de iniciar la ejecución fiscal correspondiente, si la misma no es satisfecha en dicho primer nivel de reclamo. No habiendo una limitación legal o reglamentaria expresa o tácita, relacionada con la posibilidad de solidarizar a los responsables del artículo 8 por deuda liquidada en función del artículo 31 al principal, y examinada la correlación entre ambas disposiciones, no surgen elementos que permitan arribar, en este aspecto, a una conclusión contraria a la que surge de la pretensión fiscal.

En suma, del fallo reseñado (aunque se declaró la nulidad, por otras razones) surge que la norma prevista en el art. 31 autoriza al Fisco nacional a fundar la intimación administrativa a la que alude el

art. 8 inc. a). Análoga conclusión por iguales razones, podrían predicarse respecto de la errónea imputación de conceptos a los que alude el ya citado art. 14 de la LPT. Sin embargo interpreto que no pueden proyectarse, sobre la responsabilidad del administrador societario, estas rápidas vías de intimación porque el régimen de la responsabilidad solidaria es excepcional y la norma fundamental, que es el art. 8 inc. a) exige la determinación, la intimación y sólo a los 15 días posteriores a la intimación al deudor principal, surge la responsabilidad solidaria del administrador societario.

Por esta razón no creo que sea claramente extrapolable la conclusión en el sentido de que los arts. 31 y 14 se aplican, sin más al supuesto en análisis por el carácter excepcional de la figura pero, fundamentalmente, porque el administrador societario debe tener la posibilidad –en el procedimiento administrativo- para esgrimir su eventual falta de culpabilidad. No olvidemos que expresamente el art. 8 inc. a) expresa que la responsabilidad solidaria no se aplica si el deudor principal “*los ha puesto en imposibilidad de cumplir*” y para determinar esta circunstancia, necesariamente debe existir un procedimiento administrativo que permita ejercer ese derecho a probar.

8. PROCEDIMIENTO INDIVIDUAL A CADA UNO DE LOS DIRECTORES EN CASO DE VARIOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

De la doctrina que emana del TFN en los precedentes “Caja Hipotecaria Argentina SA de Ahorro y Préstamo” y “Oeste Automotores SACIFA”⁴⁴⁵ surge que la responsabilidad solidaria es

⁴⁴⁵ “Caja Hipotecaria Argentina S.A. de Ahorro y Préstamo (en formación), TFN del 21.2.67, DF XVII, p. 75. “Oeste Automotores S.A.C.I.F.A. s/recurso de apelación”, TFN, Sala D, 22-02-00. “... la A.F.I.P. pueda iniciar y llevar adelante la determinación de oficio al deudor y al o a los solidarios, al mismo

individual para cada uno de los directores de una sociedad, razón por la cual se impone un procedimiento de determinación específico para cada uno de los presuntos obligados, siguiendo a tal fin imperativamente las normas procesales sobre determinación de oficio, con debida notificación a cada uno de los presuntos obligados en sus

tiempo, es decir simultáneamente. Pero por el principio de legalidad, no podrá exigir el pago del tributo a éstos últimos mientras no lo haya hecho antes, al principal y esa deuda se encuentre firme e impaga. Así lo ha entendido el propio organismo recaudador por vía de interpretación plasmada en el Dictamen N° 3/82, criterio que fue reiterado en el Dictamen (DATI) N° 11/86. Ello así porque conforme lo dispuesto en el art. 24 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y modif.), en todos los casos en que pretenda hacerse efectiva la responsabilidad solidaria de que trata el artículo 18 de la misma, deberá sustanciarle el procedimiento de determinación de oficio reglado por el citado art. 24, aún cuando el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente. Por lo tanto, debe concluirse que la responsabilidad recae en aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales que son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieron, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley, por lo que, en razón de tratarse de un incumplimiento ocurrido en ocasión de desempeñar una función que supone responsabilidad subjetiva y no haber demostrado los inculpados encontrarse en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente los deberes fiscales confiados a su custodia, concurren en cabeza de los imputados en autos los supuestos antes señalados, por lo que resulta en principio, aplicable en este caso la responsabilidad establecida por la ley fiscal. En consecuencia, asiste razón al Fisco Nacional para atribuir responsabilidad a los mismos, pero cabe advertir que en el caso traído a sentencia no se cumplió el requisito previo establecido en el artículo 18 de la ley de procedimiento, sino que la resolución impositiva apelada no hizo otra cosa que determinar de oficio la deuda del deudor principal y, simultáneamente, exigir el pago a ambos solidarios, uno de cuales es aquí recurrente, sin esperar a que esa deuda se encuentre firme e impaga en relación con el deudor principal. No ha quedado, por lo tanto, cumplido el supuesto de "prelación" antes referido. Ello así y por aplicación del principio de legalidad, la A.F.I.P. - Dirección General Impositiva no podrá exigir el pago de las sumas reclamadas a los responsables solidarios, mientras la deuda determinada al principal no se encuentre firme e impaga, por lo que corresponde mantener en suspenso la intimación a los mismos hasta tanto se verifique la situación apuntada. ..."

respectivos domicilios y no en el domicilio de la sociedad. Así se rechaza la teoría de la eficacia refleja de la determinación tributaria para la sociedad respecto del responsable solidario.

En la causa “Villanueva” se enfatizó que el presupuesto de hecho primero de la responsabilidad solidaria es el antijurídico incumplimiento de los deberes tributarios que el responsable por deuda ajena tuviere a su cargo conforme se infiere del posesivo “sus” deberes fiscales [actual art. 8º, inc. a)] y sólo pueden incurrir en éste quienes administren y dispongan de los bienes sociales, no siendo suficiente ocupar el cargo de director o gerente de la persona jurídica para considerarlo responsable solidario. La resolución determinativa omitió expedirse sobre la imputabilidad a la recurrente del incumplimiento respectivo, lo que determinó su nulidad⁴⁴⁶.

9. CARGA DE LA PRUEBA Y DERECHO DE DEFENSA DEL ADMINISTRADOR

En el derecho administrativo argentino, el artículo 1º, inciso f) de la Ley 19.549, que es la ley nacional de Procedimientos Administrativos -de aplicación supletoria a la actividad de la administración fiscal- se establece la garantía del llamado “*Debido Proceso Adjetivo*” el cual se integra con el derecho a ser oído -esto es, a exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de los actos que se refieran a sus derechos subjetivos e intereses legítimos-, a ofrecer y producir pruebas -que se integra con el deber de la Administración de requerir y producir los dictámenes e informes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad objetiva, todo con el contralor de los interesados y sus profesionales- y a una decisión fundada.

⁴⁴⁶ “Villanueva, Claudio”, TFN, Sala B, del 20/03/2000

El ejercicio de este derecho implica la producción de la prueba pertinente para deslindar su responsabilidad, y dicha producción no la suple las facultades de investigación del juez⁴⁴⁷. En materia tributaria, la estrecha referencia al capítulo de prueba en la LPT se amplía por la remisión por aplicación supletoria y complementaria que los art. 116 y 197 del citado cuerpo normativo hacen al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Código Procesal Penal de la Nación como también al Reglamento Procesal del Tribunal Fiscal de la Nación, respectivamente.

Enseñan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNANDEZ que: "No hay... ningún espacio franco o libre de ley en que la Administración pueda actuar con un poder ajurídico y libre. Los actos y las disposiciones de la Administración, todos, han de someterse a Derecho, han de ser conformes a Derecho. El desajuste, la disconformidad, constituyen infracción del Ordenamiento Jurídico y les priva, actual o potencialmente de validez. El Derecho, no es pues, para la Administración una linde externa que señale hacia afuera una zona de prohibición y dentro de la cual pueda ella producirse con su sola libertad y arbitrio. Por el contrario, el Derecho condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa..."⁴⁴⁸

La intimación administrativa que debe cursarse a todo responsable solidario reafirma la vigencia y respeto de la garantía del debido proceso legal, todo lo cual implica que el director puede ejercer su derecho a demostrar que la conducta -por acción u omisión-

⁴⁴⁷ "Magliano, Antonio Nicolás s/ apelación", TFN, del 29.11.01, la Sala A del Tribunal Fiscal consideró que el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto. Cuando las partes no han intentado demostrar sus dichos, de modo alguno puede suplirse tal falta con las facultades de investigación inherentes al Tribunal Fiscal de la Nación".

⁴⁴⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás R., *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1986, Vol. 1, p. 417/418.

que el fisco le atribuye, no le es imputable por las razones que fuere o porque la sociedad “...los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales” (art. 8 inc. a de la LPT).

La propia AFIP DGI, a través del Dictamen Técnico Jurídico 79/71 –y como no puede ser de otra manera- expresó que “la responsabilidad personal y solidaria de los directores de una sociedad anónima respecto del impuesto dejado de oblar por la misma, debe establecerse mediante un procedimiento que permita a los mismos el libre ejercicio de su derecho de defensa”.

La defensa puede recaer sobre i) las circunstancias de hecho o de derecho por las cuales resulta que no han investido la representación invocada por el Fisco o no han dispuesto de los poderes necesarios para cumplimentar la obligación impositiva en infracción; ii) las excepciones que corresponden acerca de la existencia y exigibilidad de esa misma obligación; iii) la excusabilidad de su propia conducta como representantes.

El derecho a probar la falta de responsabilidad del administrador es incuestionable. Puede, el administrador, recurrir a todos los medios probatorios a su alcance, en el marco de las normas que a tal efecto contiene la ley de procedimientos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; el Código de Procedimientos en materia penal y la ley nacional de procedimientos administrativos.

Concurren todos los principios que garantizan el derecho a ofrecer prueba, tales como el de **legalidad objetiva**, que implica que debe encontrarse la tutela del interés fiscal dentro del marco de la ley, sin superarlos ni contradecirlo pues se trata sólo de llegar a la verdad material; de **igualdad**, otorgando a cada sujeto involucrado las mismas posibilidades de prueba que asisten al resto de los contribuyentes; de **defensa**, que implica el derecho a ejercer la prueba y que la misma sea evaluada, tanto en sede administrativa como judicial; del **informalismo**, contenido en el 1º inc. “c” de la ley 19.549 el cual

dispone la excusación –en favor del administrado- de la inobservancia de las exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente debiéndose enfatizar que este principio sólo rige en favor del administrado y no de la Administración; del *impuso de oficio*, debido al principio inquisitivo o de oficialidad, del *debido proceso adjetivo* que persigue un adecuado conocimiento de los hechos, valoración de la prueba para que todo derive en una más justa decisión de la Administración, comprendiendo la existencia de un procedimiento, la publicidad del mismo, el derecho a tomar vista de las actuaciones, de alegar lo que se considere como derecho de la parte, a contar con patrocinio y representación letrada, el derecho a obtener una resolución fundada y motivada.

Resultan claras las normas aplicables en cuanto a que el responsable solidario, a quien se le imputa dicha solidaridad, tiene la carga de demostrar que lo colocaron en la imposibilidad de cumplir⁴⁴⁹. El cargo de presidente es un dato esencial que autoriza a inferir la responsabilidad solidaria del mismo pues siendo presidente de la sociedad durante los períodos que dan origen al reclamo tributario el presidente se limita en sus presentaciones a mencionar que el organismo recaudador no había precisado en qué conductas fundaba la imputación que le efectuaba sin controvertir ni probar su falta de participación en las decisiones tributarias de la empresa. No tuvo en cuenta que -al existir el incumplimiento, y en virtud de la presunción del legislador acerca de la posibilidad que habitualmente tienen los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas sobre el manejo de los fondos de las empresas- es el imputado (en el caso, presidente de la empresa) quien debe demostrar que sus

⁴⁴⁹ "Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva" CNACAF, Sala IV, del 15.7.99 y "Prats Secundino", misma Sala del 11.4.00 y "Caputo, Emilio", CNACAF, Sala V, del 7.8.00.

representados, mandantes, etc., los colocaron en la imposibilidad de actuar en otro sentido⁴⁵⁰.

El TFN en la causa “Masjuan” falló estableciendo que “a diferencia de la regla del principio de prueba o carga obligada de la prueba que rige respecto del contribuyente, en los supuestos de responsabilidad solidaria incumbe al fisco acreditar y demostrar la concurrencia de los hechos en virtud de los cuales es viable la extensión de responsabilidad a un tercero respecto de quien no se ha verificado el hecho imponible, responde por una deuda ajena que por eso mismo no puede guardar relación con su capacidad contributiva”⁴⁵¹. Asimismo, en la causa “Pironelli” señaló que si se han cumplido todos los trámites que produjeron la determinación de oficio respecto de la sociedad, y finalizado ello no se pudo cobrar los impuestos adeudados –aún cuando el contribuyente no formuló ningún descargo- procede responsabilizar solidariamente al administrador, quien además no esgrimió defensas sustanciales en su descargo ni produjo prueba alguna⁴⁵².

En la CNACAF se determinó, en otra causa, que no se puede prescindir de la prueba ofrecida por el administrador de la sociedad demandado en su carácter de solidario, si demostró mediante acto notarial que traspasó sus derechos y acciones que poseía en la sociedad a otro director, señalando la sentencia que el fisco debió

⁴⁵⁰ “Farmia SA”, CNACAF, Sala IV del 4.5.04.

⁴⁵¹ “Masjuan, Francisco”, TFN del 17.8.88, DF XIV, p. 481, se falló - contrariamente a lo que sucede tratándose de un responsable por deuda propia, supuesto en el que rige la regla general de que la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente- que incumbe al Fisco acreditar y demostrar la concurrencia de los hechos en virtud de los cuales es viable la extensión de responsabilidad a un tercero respecto del cual no se ha verificado el hecho imponible, esto es, que responda por una deuda ajena que por eso mismo puede no guardar relación con su capacidad contributiva.

⁴⁵² “Pironelli, R.J. s/apelación - IVA y ganancias”, TFN, Sala D, del 24.4.91. En la causa, el apelante sólo argumentó que la sociedad de responsabilidad limitada se considera como sujeto de tributos, con la consiguiente responsabilidad solidaria de los socios gerentes, por legislación posterior a los ejercicios de que se trata.

considerar la prueba: "La Dirección General Impositiva no podía ignorar la trascendencia de la prueba aportada por la ejecutada con la sola afirmación de que no le es oponible por falta de inscripción. Su resolución debió atenerse a las pruebas allegadas a la causa para tratar de descubrir la verdad de los hechos. En este caso, el contrato referido hace presumir que la demandada se encontraba ajena a la administración de la empresa, hecho que el juez administrativo debió evaluar en forma objetiva para determinar la existencia de responsabilidad del directivo. Esto es, si era posible reprocharle en forma personal a quien figuraba como vicepresidenta de la empresa, el incumplimiento del pago" y es obligatorio considerar la prueba, cfme. lo sentenció la CSJN en Fallos 312:178⁴⁵³.

Debido al carácter sancionatorio de la figura del responsable solidario, resulta imprescindible, como efecto propio de esta característica, como afirma GUTMAN⁴⁵⁴, probar la existencia de la conducta, aún cuando en el caso de la carga de la prueba esta se haya invertido.

La imposibilidad podría derivar de razones de hecho y de derecho. Entre las primeras puede incluirse que la sociedad los coloque en imposibilidad de cumplir, puede obedecer a factores exógenos (incendio de las oficinas, robos en la empresa) como a factores endógenos (imposibilidad material de realizar las cuentas por expropiación de fondos, insuficiencia de fondos, etc.). Entre las segundas también enumeramos factores exógenos (eventual existencia de una orden de no innovar, embargos, cuentas administradas por administrador judicial que no otorgue la autorización para pagar los impuestos) y factores endógenos que, salvo el caso de concursos y

⁴⁵³ "Fisco Nacional c/Pesaresi, Nelly Amanda Sileoni de s/ejecución fiscal", del 7.7.98, Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo N° 7, Secretaría N°14.

⁴⁵⁴ GUTMAN, Raúl. "Algunas consideraciones sobre la solidaridad tributaria", La Información T. 70, p. 42.

quiebras, no habría posibilidad de eximir de responsabilidad al director, toda vez que es él quien desata por su propia acción esta situación.

Yendo a la literalidad del texto legal, no es adecuada, como bien señala ARECHA⁴⁵⁵, la expresión legal en el sentido de que deba probarse que la sociedad los ha “*colocado*” en la imposibilidad de cumplir. ARECHA enumera una serie de situaciones fácticas interesantes de remarcar a efectos de visualizar cómo la actitud devenida de las decisiones asamblearias pueden o no servir de prueba para eximirse de responsabilidad el director: a) que la Asamblea disponga que no se pague el impuesto; b) que disponga que no se pague correcta y oportunamente el impuesto sino que se pague luego de vencer el plazo para el pago, a efectos de permitir la utilización de esos fondos en otros destinos de las actividades de la empresa; c) que disponga que todos los fondos y cosas realizables para el desarrollo ordenado de la explotación se apliquen exclusivamente al pago de salarios y sueldos de los empleados y para hacer frente a los gastos de

⁴⁵⁵ ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976. “Tal colocación no puede darla la sociedad porque ella es sólo un aparato central de imputación de voluntades de individuos (socios o administradores) o sea de los mismos sujetos que la administran y a quienes la ley sanciona si no cumplen los deberes fiscales de la sociedad, o de los socios que periódicamente (estamos hablando de las anónimas) actúan en asamblea. El predicado de la ley de que la sociedad los haya *colocado* no es acertado, pero hay que recibirlo y hacerlo funcionar como está, aún viéndose que los sujetos sancionados y los que podrían dictar una voluntad imputable a la sociedad (y por ende, eximente para los administradores que omiten el pago del tributo) son o puedan ser los mismos. La imposibilidad deber ser la de cumplir *correcta y oportunamente* con los deberes fiscales (aquí hay algo más que el tributo dinerario: está también el de hacer declaraciones) de manera que si hubiera posibilidad de cumplir con tardanza, pero se dio la circunstancia de no poder cumplirlos *correcta y oportunamente*, el director quedaría y continuaría exento de responsabilidad. Parece no haber duda sobre esto porque toda adición de solidaridad en negocios ajenos debe interpretarse restrictivamente y ceñirse bizarramente a su texto para la propia eficacia de la ley.”

los insumos necesarios para continuar con la actividad de la empresa y d) que disponga que para evitar el protesto de documentos comerciales se apliquen los fondos a afrontar tales documentos y evitar cualquier eventualidad de incurrir en un proceso falencial.

Todo intento de resumir las razones por las que una sociedad puede colocar en la imposibilidad de cumplir ceden ante la complejidad de las situaciones que enfrenta una sociedad en los días que corren.

La expresión “*cumplir correcta y oportunamente*” en comparación con la de “*colocado*”, tiene mayor peso al momento evaluar los mecanismos probatorios es decir, la posibilidad de ofrecer y producir prueba en forma más adecuadamente.

Lo que importa es que el sujeto responsable tenga la oportunidad de ejercer su defensa. Llegando a un extremo, sostuvo la CNACAF en la causa “Herlitzka” que la circunstancia de que no se le dio intervención al director de la sociedad en el procedimiento de determinación seguido contra la responsable por deuda propia no afecta lo resuelto por el Tribunal, toda vez que en el procedimiento que se le siguió para hacer efectiva su responsabilidad solidaria, tuvo la oportunidad de ejercer plenamente su derecho de defensa demostrando “que sus representantes, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales” (conf. art. 8º, inc. a de LPT)⁴⁵⁶.

En la construcción pretoriana que han hecho tanto la jurisprudencia de la CSJN, la CNACAF como también los fallos emanados del TFN, puede apreciarse la forma en que se ha atemperado la rigurosidad en la apreciación de las cuestiones de hecho fundado en diversas razones.

⁴⁵⁶ “Herlitzka, Adolfo M.” CNACAF, Sala II, del 20.9.01

9.1. Razones fundadas en las dificultades económicas y financieras de la sociedad

Esta compleja cuestión desde la perspectiva de la prueba, es analizada con mayor extensión en el acápite siguiente. Existe jurisprudencia tanto a favor de admitir las dificultades económicas como precedentes que no han hecho lugar a este argumento, siendo la prueba para sostener estas argumentaciones es usualmente de obtención compleja. En cuanto a argumento esencial para determinar la responsabilidad solidaria, en el próximo acápite me referiré puntualmente a la insuficiencia patrimonial de la empresa y su relación con la responsabilidad solidaria del administrador societario.

9.2. Razones fundadas en la ausencia de manejo de los fondos de la sociedad

Como se ha visto en reiteradas oportunidades y precedentemente, es esencial que el administrador societario sea la persona que tiene a su cargo la función de cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad. La CSJN dictó el fallo esencial en la materia que definió claramente la cuestión, En efecto, como ya se señaló, en la causa “Monasterio da Silva”⁴⁵⁷ el Alto Tribunal sentenció que el director de una sociedad anónima no puede ser declarado como responsable solidario si él no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En otros términos, no es suficiente que un sujeto sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario pues sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y

⁴⁵⁷ “Monasterio Da Silva, Ernesto”, CSJN, del 2.10.70, DF T. XX, 413.

sólo sobre ellos pesa la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley.

La CNACAF en la causa “Salvatierra” sentenció que “no procede atribuirles responsabilidad solidaria a los directores que permanecieron al margen de las operaciones propias de la administración de la sociedad por el incumplimiento de la deuda impositiva de la firma si no han dispuesto o administrado los fondos sociales”⁴⁵⁸.

El TFN falló, en la causa “Collep Anzulovic de Arias” que, en la hipótesis de que el administrador pretenda eximirse de responsabilidad personal y solidaria con la sociedad, debe acreditar fehacientemente se lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales pues en un precedente en el que el imputado, en su carácter de socia mayoritaria de la sociedad de responsabilidad limitada única socia gerente, al no haber producido prueba alguna en autos tendiente a demostrar su afirmación en el sentido de que se la había colocado en la imposibilidad de cumplir con los deberes fiscales a su cargo⁴⁵⁹.

⁴⁵⁸ “Salvatierra, Mario R. y otro” CNACAF, Sala III 25/3/82, DF XXXII, 1114.

⁴⁵⁹ “Collep Anzulovic de Arias, Mileva Isabel”, TFN Sala B, del 06.2.98. La conclusión del fallo radica en no generar ninguna duda en el sentido de que quien invoca las causales que autorizarían al relevar de la aplicación del régimen de responsabilidad solidaria, debe ser acreditado por el propio interesado. En efecto, debido a que la norma del art. 8 inc. a) de la LPT dispone que los directores pueden eximirse de la responsabilidad personal y solidaria respecto de quienes demuestre, debidamente a la autoridad tributaria que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, en consecuencia el *onus probandi* se coloca en cabeza de quien pretende eximirse de responsabilidad.“.

9.3. Insuficiencia de las razones fundadas en la existencia de un presunto engaño o abuso de confianza de parte de los socios

Si al director se le corre vista de los cargos y en su presentación se limita a invocar la existencia de un presunto engaño o abuso de confianza por parte de sus socios, pero no controvierte los hechos imputados, su defensa no prospera. En tal sentido, reiteradamente se sostuvo que la inviolabilidad de la defensa en juicio consiste en dar al litigante la oportunidad de ser oído y encontrarse en condiciones de ejercer sus derechos en la forma y solemnidades que dispone la ley procesal, conforme en reiteradas oportunidades sentenció la CSJN⁴⁶⁰ de manera que no puede invocarse –como sostuvo la CNACAF en la causa “Petrone”- la violación de la defensa en juicio si el imputado no niega que se le haya dado la oportunidad procesal para incorporar al expediente los elementos de prueba aptos para ejercer, con plenitud, su derecho de defensa⁴⁶¹.

9.4. Razones fundadas en indicios

La prueba de la responsabilidad del administrador es compleja, circunstancia que motiva que muchas veces deba ser suplida por determinados indicios conducentes al mismo objetivo, tales como el estado de liquidez de la empresa en oportunidad de afrontar la carga tributaria, la disposición de dinero efectivo en tal oportunidad o bien la omisión absoluta del comportamiento tributario adecuado.

Si el régimen de la responsabilidad solidaria del administrador es de cuño sancionatorio, cabe advertir otra contradicción. En el Derecho tributario argentino no ha sido admitido el sistema de

⁴⁶⁰ Fallos 165:290, 148:381, 183:296, 193:408.

⁴⁶¹ “Petrone, Juan Antonio c/ DGI” CNACAF, Sala IV, del 10.12.02.

presunciones o indicios para derivar –a través de ellos- a la aplicación de una sanción, y en el caso en análisis de ello estamos tratando.

En efecto, NAVARRINE cuestiona la aplicación de presunciones para la aplicación de sanciones en razón de que se estaría lesionando el principio de responsabilidad subjetiva en materia penal⁴⁶², naturaleza de la cual participan las infracciones y sanciones tributarias. Su admisión importaría una seria lesión a las garantías constitucionales de legalidad y culpabilidad⁴⁶³. Desde el punto de vista de la jurisprudencia, la consecuencia criticable de todo ello radica en que, si se califica a una conducta como dolosa sobre la base indiciaria, indudablemente se lesionaría el principio de personalidad de la pena, pacíficamente seguido por la jurisprudencia de la CSJN⁴⁶⁴ y de la CNACAF⁴⁶⁵.

También SIMÓN ACOSTA opina que si la Administración se vale de una presunción legal para gravar una renta que se supone oculta,

⁴⁶² NAVARRINE, Susana, *Los ingresos provenientes del exterior*, Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 51.

⁴⁶³ CASAS, José Osvaldo, "El principio de legalidad en materia tributaria: fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculados a él o cuyas conclusiones se proyectan sobre ese principio", DF, t. XLVIII, p. 361.

⁴⁶⁴ "Rovia S.A." del 3.4.68, Impuestos XXVI, 811; "Parafina del Plata S.A.", del 2.11.68 Impuestos XXIV, 809; "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ Fisco Nacional", del 15.10.81, Fallos 303:1548; "Cosecha Cooperativa de Seguros", Fallos 312:149; "Mazza, Generoso", Fallos 312:447; "Buombici, Neli A.", CSJN del 8.6.93, Impuestos LI-B, 1495; "Morillas, Juan Simón", del 8.6.93, Impuestos LI-B, 1510; "Wortman, Jorge A. y otros", del 8.6.93, Impuestos LI-B, 1517

⁴⁶⁵ "Cooperativa de Pehuajó Ltda.", 31.3.82, DF XXXIII, 552, Impuestos XL-B, 1284; "Ricardo Martínez y Cia", 31.3.82, DF XXXIV, 53; "La Grilla y Robaina", 27.4.82, DF-XXXIV, 217; "Tiffenberg, Samuel" CNACAF, del 2.3.83, Impuestos XLI, 879; "Dálmene Siderca SA", CNACAF, sala I, 7.5.74 LI XXX-342; "Izzi Palahy y Cia. S. R. L." del 25.9.80, DF XXX, 807; "Bilicich, Juan Miguel" del 25.9.80, DF XXXI-57; "Cooperativa Agropecuaria de Laprida Ltda", 30.3.82, DF XXXIII, 521; "Giocattoli S.A. c/ Estado Nacional DGI", CNACAF, del 4.4.95 sala IV.

ello implica que no se ha probado la existencia de la presunta renta y, por tanto, que no se ha probado la comisión de la infracción o el delito. La presunción legal, que es un expediente válido para determinar obligaciones tributarias, no puede servir de base para la imposición de una sanción o pena. Sigo al Catedrático de Navarra quien afirma “que no se puede sancionar la conducta sobre la base de la presunción legal, pero si, prescindiendo de la presunción legal, el Juez llega a través del examen de los hechos indiciarios al firme convencimiento de que ha existido defraudación de cuotas en el período impositivo en que se producen los incrementos no justificados de patrimonio, entonces no habrá impedimento alguno a la imposición de la sanción o la pena. pero, insisto, el convencimiento del Juez debe referirse tanto al hecho mismo de la defraudación como al período impositivo en que la defraudación se ha producido, puesto que si no fuera así cabría la posibilidad de sancionar indebidamente conductas prescritas. A mi juicio es difícil que los hechos en que normalmente se basa la presunción de incrementos no justificados de patrimonio lleguen a constituir un indicio racional del que se pueda extraer el convencimiento firme de que se ha producido la defraudación: existen bastantes probabilidades pero normalmente no habrá verdadero convencimiento. Basta con que el contribuyente ofrezca una explicación razonable (aunque no presente prueba alguna) del origen del patrimonio descubierto para que la prueba de indicios resulte insuficiente”⁴⁶⁶.

Considero que entra en tensión constitucional cualquier infracción que se configure sobre la base de un sistema de presunciones. Si bien las autoridades fiscales pueden recurrir a las presunciones y ficciones previstas en el ordenamiento tributario para definir la cuantía de un tributo, no por ello se encuentra legitimada

⁴⁶⁶ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Los incrementos no justificados de patrimonio*. Aranzadi, Pamplona, España, 1997, p. 83 y 91.

para aplicar una sanción pues, de hacerlo, estaría prescindiendo del principio de inculpación del contribuyente.

10. EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN CUANTO A LA CUANTÍA

El art. 8 de la ley de procedimientos textualmente dispone que “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas...” para luego individualizar a los administradores como los responsables solidarios.

Sobre la extensión de la responsabilidad, CALVO ORTEGA señala que solo la cuota tributaria y los recargos correspondiente. A diferencia de lo que sucedería si la responsabilidad derivase de un acto ilícito en el tipo de responsabilidad que examinamos no tienen cabida los demás elementos de la deuda tributaria. En efecto, la demora es imputable única y exclusivamente al sujeto pasivo y lo mismo las infracciones tributarias que generan las sanciones pecuniarias correspondientes⁴⁶⁷.

⁴⁶⁷ CALVO ORTEGA, Rafael. “*La responsabilidad tributaria subsidiaria*”. HPE, N° 10 / 1971, p. 140. Señala el autor “La cuestión de la extensión objetiva de la responsabilidad se traduce por conocer concretamente qué elementos de la deuda tributaria integran esa responsabilidad. La respuesta en este caso es diferente, respecto a la ofrecida anteriormente en relación con la responsabilidad subsidiaria por acto lícito. Desde luego, la deuda tributaria se integra con la cuota y los recargos. A nuestro juicio, también puede integrarse con el interés de demora. Independientemente de la mayor o menor corrección con que este elemento de la deuda tributaria sea aplicado en nuestro ordenamiento, parece claro, que el mismo tiene una finalidad compensatoria y que debe proceder su aplicación siempre que exista un retraso culpable del deudor en el cumplimiento de la obligación. Mayores dudas ofrece la integración, en la deuda tributaria exigible al responsable, de las sanciones debidas a infracciones cometidas por el contribuyente. A nuestro juicio, la

El texto transcripto induce a considerar que la extensión de la responsabilidad del responsable solidario comprende, además del impuesto omitido, los intereses y la multa. Sin embargo este criterio merece alguna precisión.

10.1. Respetto de los intereses

El Dictamen Técnico Jurídico 18/74 de la DGI señala que una vez establecido, mediante el debido proceso legal, la responsabilidad personal y solidaria de los directores de una sociedad anónima, respecto del impuesto que se ha dejado de abonar, debe incluir también los accesorios, tales como los intereses resarcitorios y punitivos que derivan de la obligación incumplida.

A pesar de esta antigua opinión Fisco nacional, no puede soslayarse la influencia del criterio de la mora culpable que debe ponerse en juego al momento de cuantificar la cuantía o extensión de la responsabilidad solidaria. El art. 509 del Código Civil sienta un principio con relación a la exención de responsabilidad del deudor por la mora, si éste prueba que no le es imputable. En igual sentido, el artículo 512 del Código Civil delimita el concepto de culpa que origina la obligación de resarcir por parte del deudor; consistente aquélla en no haber cumplido las diligencias que exigiere la naturaleza de la obligación y que correspondieren a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar⁴⁶⁸.

cuestión debe resolverse negativamente por diversas razones que han sido ya examinadas en otro lugar” (*Op, cit*, p. 155).

⁴⁶⁸ En este sentido se ha pronunciado la Cámara Civil, Sala E, LL 135-1237, 132-990, 128-229, 126-14, 117-463, citados por Jorge Joaquín Llambías, “Código Civil Anotado, Tomo II-A, p, 113 y siguientes, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1979.

Las disposiciones citadas resultaban plenamente aplicables en materia tributaria, conforme lo había resuelto la CSJN en los autos “Ika Renault”⁴⁶⁹ en el cual sentenció -con respecto a los intereses resarcitorios establecidos en la ley 11.683 que: “.... dada la naturaleza resarcitoria de éstos -que surge del artículo 42- y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío. Según el precepto citado, la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento alguno. Ello en cuanto al elemento formal; pero nada dice respecto del elemento subjetivo -imputabilidad del retardo- que integra también el concepto de aquél instituto jurídico. En este sentido, resulta aplicable a la ley tributaria la última parte del artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable”.

Este criterio fue seguido por el TFN en fallo plenario dictado en los autos “Seven Up Concesiones S.A.”⁴⁷⁰, sentencia del 22 de septiembre de 1982, fallo en el cual se discutía la procedencia de la actualización prevista por la ley 21.281, habiéndose constatado que la mora en el pago no era atribuible al contribuyente. En este sentido, el Tribunal en pleno resolvió la improcedencia de la actualización por los períodos fiscales en que el atraso en el cumplimiento de la obligación fiscal no era imputable al responsable, conforme lo dispone el último párrafo del artículo 509 del Código Civil, fallo que siguió la doctrina de la CSJN en “Ika Renault” sosteniendo: “Que puede afirmarse, en consecuencia, que las obligaciones por intereses y actualización en cabeza de contribuyentes o responsables poseen como presupuesto común la mora automática imputable al deudor. Que a la misma conclusión debe llegarse si se examina el punto con criterio hacendístico, porque si la demora no es imputable al deudor

⁴⁶⁹ Fallos 304:203, 310:903.

⁴⁷⁰ Impuestos - XL-B - 2245.

no se produce entonces una alteración en la distribución de la carga tributaria derivada de atrasos empleados como arbitrios para amortiguar el peso impositivo”.

También la CNACAF prosiguió el mismo camino revocando la aplicación de intereses resarcitorios sobre la base de que el accionar del fisco fue errático en razón de que emitió pronunciamientos que no favorecieron a la interpretación que correspondía dar a una norma que contiene una exención, y que produjeron un estado de duda -"duda compartida"- entre Fisco y contribuyente, con suficiente entidad para considerar que no existió la imputabilidad necesaria para que procedan los accesorios⁴⁷¹. En igual sentido se ha pronunciado en la causa ha sostenido que “debe aplicarse a los intereses (moratorios) previstos en el artículo 42 de la ley 11.683 la última parte del artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando prueba que esta no le es imputable⁴⁷²”.

Sin perjuicio de lo precedentemente indicado, la invocación de la mora culpable no se recibe, en jurisprudencia, en forma uniforme y pacífica. En efecto, la CSJN retoma este criterio en la causa “Citibank”⁴⁷³ -con sustento en la primacía de la legislación tributaria en la materia, por sobre la normativa de derecho privado- para excluir de los supuestos de inaplicabilidad de intereses moratorios, al caso en que el contribuyente hubiere dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio

⁴⁷¹ “Espacios Cinematográficos Unos SH”, TFN, Sala B, del 30.11.01

⁴⁷² “Destilería San Ignacio S.A.”, CNACAF, Sala II, Impuestos 1996-A, 733 y la misma Sala en “Oteiza Manuel Domingo”, del 29.7.93. Asimismo en “Banco Miledsa c/ DGI” CNACAF, Sala V, del 19.5.99.

⁴⁷³ “Citibank”, CSJN del 1.6.2000 Fallos 323:1315 Considerando 10 dice que “en lo concerniente a los intereses... la apelante no ha expresado ningún argumento de peso que desvirtúe el juicio del a quo en el sentido de que no se ha demostrado en autos que la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no le fuere imputable). En esta causa la CSJN enfatizó que la exención de los accesorios con base en el Código Civil es excepcional.

en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente.

Tampoco la invocación de este criterio es pacífico en la jurisprudencia del TFN que en alguna oportunidad consideró que más allá de las referencias genéricas formuladas por el contribuyente, éste no logró acreditar los extremos que hacían aplicable al caso concreto la aludida doctrina de la inaplicabilidad de los intereses por la inexistencia de mora culpable, agregando –de manera cuanto menos dudosa uno de los votos de este fallo- que no es de aplicación en materia tributaria lo dispuesto por el artículo 509, último párrafo, del Código Civil, es decir, no debe considerarse el dolo o culpa del deudor como un elemento de la mora en el derecho tributario⁴⁷⁴.

10.2. Respecto de las multas

En materia de ilícitos tributarios se privilegia el criterio subjetivo pues sólo puede ser reprimido el que sea culpable –tanto objetiva como subjetivamente-. En este contexto se ha decidido que si el director de la sociedad actuó con culpa, lo cual resulta de simplemente comprobar que el hecho probado es consecuencia normal de la negligencia o falta de previsión por parte del responsable, en tal circunstancia no existe presunción de culpa. Esa previsibilidad de la

⁴⁷⁴ “Parra, Felisa”. TFN, del 14.7.97. También en la causa “Cierrelandia S.A.C.I. s/recurso de apelación - Impuesto especial a la regularización impositiva”, TFN del 4.7.91, el Tribunal no hizo lugar a la defensa de inimputabilidad de la mora, fundándose en que depositó un cheque en pago de la cuarta cuota de dicho impuesto en el Banco Provincia y que un mes más tarde el organismo recaudador le informó que dicho cheque había sido rechazado, procediendo a depositar el importe reclamado. Agregó que el cheque disponía de fondos, como se demostró en las actuaciones de manera que el criterio de la mora no culpable era improcedente.

consecuencia dañosa hace recaer, sobre el director, la sanción de multa (arg. art. 45 y 55)⁴⁷⁵.

Si el responsable no ha participado en la comisión del ilícito, no es justo que responda por las multas que derivan del incumplimiento. Ya es una sanción el hecho de que se responsabilice solidariamente al administrador⁴⁷⁶.

Señala FERNANDEZ JUNQUERA que es necesario distinguir entre la comisión directa del ilícito y la colaboración del mismo. Asimismo será necesario dilucidar “hasta qué punto es posible identificar las voluntades que determinan la comisión de la infracción, en el caso de que las personas jurídicas, entre éstas y el administrador que actúa por ellas”⁴⁷⁷.

El principio de culpabilidad es el eje rector de todo acto de reproche dado que el contribuyente, para ser merecedor de un acto de reproche, debe ser responsable tanto objetiva como subjetivamente. No podía ser de otra forma en razón de la garantía constitucional que privilegia el *nullum crime nulla poena sine culpa* plenamente vigente para la materia tributaria. En oportunidad de la valoración de las conductas para verificar si se ha producido o no una infracción tributaria, la capacidad individual de cada persona, es decir el poder subjetivo del autor, deberá imperar mas fuertemente que el simple criterio objetivo.

⁴⁷⁵ “Petrone, Juan Antonio c/ DGI” CNACAF, Sala IV, del 10.12.02.

⁴⁷⁶ En el Derecho tributario español el art. 37.3 de la ley general tributaria se excluye de responsabilidad –en el caso, subsidiaria- al administrador que alcanza a las deudas, excluidas las sanciones. La doctrina no es pacífica inclinándose, la mayoritaria, por la exclusión de las sanciones excepto los casos en que el responsable haya participado o colaborado en el ilícito, razón por la cual su participación hace que su conducta no puede quedar impune, de allí entonces que la responsabilidad inclusive por los ilícitos, se le aplique. Cfr. DELGADO GARCÍA, A. M. “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”, Civitas, REDF, N 106, 2000, p. 230-231.

⁴⁷⁷ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. *Op. cit.*, p. 10.

La culpabilidad no es un sentimiento ético, no es culpabilidad de conciencia, por el contrario es culpabilidad jurídica y siendo dificultoso el estudio del aspecto psicológico del comportamiento humano, a efectos de comprobar la existencia de culpabilidad exigida en la tipificación de la infracción tributaria debe recurrirse a los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta típica aunque siempre con la cautela necesaria para evitar la penetración de cualquier forma de responsabilidad puramente objetiva, incompatible con el derecho fundamental de presunción de inocencia.

En materia de ilícitos tributarios la culpa no se presume. Cabe recordar que varios eventos doctrinarios internacionales han seguido el criterio que aquí se expone. En efecto, en las conclusiones de las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales se ha señalado que "analizando con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que éste constituye, en cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la que se asocia una sanción punitiva". También en las X Jornadas del ILADT recomendó la plena vigencia en las legislación del criterio subjetivo de la responsabilidad.⁴⁷⁸

Este criterio insoslayable además es recogido por la jurisprudencia. En efecto, en varios precedentes de la CSJN se privilegió el elemento subjetivo restando trascendencia a la mera comprobación objetiva⁴⁷⁹ y luego ese precedente liminar el criterio

⁴⁷⁸ Jornadas del ILADT, Quito, 1981 "...2) Las infracciones tributarias deben observar el principio de la responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan presunciones simples, en la medida en que sean necesarias para asegurar la efectiva aplicación de las normas. 3) La ley debe contemplar el error excusable de hecho como causa de inculpabilidad, incluyendo dentro del mismo error de derecho extrapenal o extrainfraccional".

⁴⁷⁹ "Parafina del Plata S.A.", CSJN, fallo del 2.11.68, Fallos 271:297 y Rev. Impuestos XXIV, 809. La Corte estableció que: "la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos a los réditos, no basta para configurar la infracción

continuó de manera firme⁴⁸⁰. En el mismo sentido se ha pronunciado pacíficamente la CNACAF⁴⁸¹.

prevista por el art. 45, segunda parte de la ley 11.683. Los arts. 45, 46 y 51 de la ley 11.683, consagran el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente". En igual sentido, en la causa "*Rovia S.A.*" del 3.4.68, el mismo tribunal señaló que "es inadmisibles interpretar el art. 198 de la ley de aduanas, en forma tal que consagre la aplicación automática de la pena por la sola ausencia de adherencia fiscal, pues ello resultaría frustratorio de la garantía constitucional de la defensa en juicio (art. 18 de la Constitución nacional)", cfr. Rev. Impuestos XXVI, 811.

⁴⁸⁰ "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ Fisco Nacional" CSJN del 15.10.81, Fallos 303:1548. Igual criterio fue seguido en los precedentes "Cosecha Cooperativa de Seguros", Fallos 312:149; "Mazza, Generoso", Fallos 312:447 entre tantos otros. "Morillas, Juan Simón", Sentencia del 8.6.93, Rev. Impuestos LI-B, 1510 en la que se dejó sin efecto la sentencia que había confirmado la clausura haciendo referencia al criterio de la personalidad de la pena reafirmando la doctrina en el sentido de que "la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le puede ser atribuida objetiva como subjetivamente".

⁴⁸¹ La CNACAF sostuvo a través de sus diferentes Salas que "es improcedente aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva de la falta de ingreso en término de los impuestos retenidos, pues la mentada calificación requiere de hechos externos, tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño, actos como para inducir a error en el caso al fisco" Cfr. "Cooperativa de Pehuajó Ltda.", 31.3.82, DF XXXIII, 552, Rev. Impuestos XL-B, 1284; "Ricardo Martínez y Cía", 31.3.82, Rev. DF XXXIV, 53; "La Grilla y Robaina", 27.4.82, DF-XXXIV, 217. También afirmó que "cuando se encuentren en el caso circunstancias de hecho suficiente puede desincriminarse la conducta del agente toda vez que por encima de la declarada objetividad de las infracciones aduaneras es indudable que tratándose de materia penal no puede inculparse a quien ha demostrado no haber actuado culposamente" Cfr. "Tiffenberg, Samuel" CNACAF, del 2.3.83, Rev. Impuestos XLI, 879. Cfr. también "Izzi Palahy y Cia. S. R. L." del 25.9.80, Rev. DF XXX, 807; "Bilicich, Juan Miguel" del 25.9.80, Rev. DF XXXI-571 (ver fallo de Corte DF XXXIV, 698); "Cooperativa Agropecuaria de Laprida Ltda", 30.3.82, DF XXXIII, 521. Bien advierte Corti que los fallos transcriptos sostienen que, con o sin

Si se aplicase la responsabilidad solidaria al administrador de sociedad extendiéndola inclusive a las multas –porque se acreditó la vinculación subjetiva de éste con la infracción- no podrán soslayarse los antecedentes de dicho sujeto. En efecto numerosos precedentes jurisprudenciales han evaluado el comportamiento de los contribuyentes a efectos de especificar las soluciones jurídicas relativas a la relación tributaria, por ejemplo, tomando la conducta en consideración para dispensar de sanciones⁴⁸². Es decir, en materia tributaria la actuación e historia del contribuyente tienen trascendencia para la resolución de una controversia jurídica.

la expresión "fraudulentamente" explicitada en la norma, la figura penal fiscal de la retención indebida de impuestos no se consuma con la mera atribución objetiva o material de los hechos descriptos en la misma, sino que también requiere de la atribución subjetiva (culpabilidad en grado doloso). Se trata de la tesis expuesta por la propia D. G. I., ver dictámenes Nos. 10/77 y 35/79, seguida jurisprudencialmente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y el Tribunal Fiscal de la Nación, (con excepciones, ver "Cooperativa Agrícola Ganadera Villa Mercedes s/ rec. de apelación", sentencia del 30.5.80 en el cual la sala D se aparta del criterio esbozado). "Giocattoli S.A. c/ Estado Nacional DGI", CNACAF, del 4.4.95 sala IV, siguiendo la doctrina de la Corte Suprema en Fallos 271:297; 303:1548 en el que la sala IV destacó la necesidad de la concurrencia de la situación subjetiva encontrando al contribuyente imputado de la infracción formal en los términos del art. 43 ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones) toda vez que nuestro sistema legal consagra el principio de la personalidad de la pena, que en esencia responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le puede ser atribuida tanto subjetiva como objetivamente. Ello así en razón de que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo que una norma en contrario lo impida.

⁴⁸² "Banco Supervielle", TFN, del 26.4.63 LL 113-397; "Cia. Swift", del 9.4.62 LL 109-946; "Frigorífico Los Incas S.A." del 23.12.65, LL 123-969 sum 13.883; "Química Hoechst S.A." del 18.10.67, I XXVI-494, "Fábrica de Vinagres Unico S.A." del 27.7.67, I XXVI-140 entre otros).

Pero la exención de la responsabilidad no es automática. En efecto, en la causa “Delpino”⁴⁸³, el TFN falló, respecto de sanciones por ilícitos tributarios, que una conducta desplegada por el responsable solidario, puede presentar presupuestos o matices de conductas diferenciales que hagan, por un lado, nacer la responsabilidad solidaria en materia fiscal y, por otro, encuadrar o no en un determinado tipo infraccional. Expresamente señaló que “la diferencia de matices a que se alude, se aprecia con mayor nitidez si se repara someramente en las causales exonerativas de una y otra consecuencia (solidaridad y sanción de multa); la primera de ellas vinculada a una imposibilidad económica y financiera de cumplir diligentemente con las obligaciones fiscales en la que debió verse inmerso el representante social y, la segunda, vinculada al "error excusable" previsto en la misma descripción del tipo, con los aditamentos de decisivo, esencial e inculpable y que puede provenir tanto de un error de hecho (falsa noción sobre algo) o de un error de derecho extrapenal (asimilable al error de hecho por la mayoría de la doctrina nacional)”.

Por su parte, la CNACAF, en la causa “Caputo”⁴⁸⁴ sentenció que las infracciones no se aplican automáticamente por el hecho de haberse declarado procedente la solidaridad. Aún en los casos en que los responsables solidarios incumplieron los deberes a su cargo en la sociedad, que uno de los requisitos de procedencia de la solidaridad, su conducta debe ser ponderada a la luz de lo previsto en las normas infraccionales de la LPT.

En suma, un administrador de sociedad llamado a responder solidariamente con el contribuyente, si se le intentase aplicar inclusive las multas que se le aplicaron al contribuyente, resultará indispensable evaluar si su actuación como administrador es o no subjetivamente

⁴⁸³ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03.

⁴⁸⁴ “Caputo, Emilio y otros”, CNACAF, Sala V del 7.8.00.

reprochable –a efectos de que también responda por las sanciones- con fundamento en las garantías constitucionales que derivan del principio *nulla poena sine culpa* y en la presunción de inocencia. Es decir, las sanciones tributarias no se proyectan sobre el administrador societario, como responsable, por la simple condición de su carácter de responsable solidario.

11. EL INCUMPLIMIENTO DEBE PRODUCIRSE DURANTE LA GESTIÓN DEL DIRECTOR

Las obligaciones cuyo incumplimiento se impugnan deben haberse producido, temporalmente, en forma coincidente con la época del desempeño de la actividad de director o administrador. El administrador debe encontrarse en ejercicio de su cargo para la procedencia de la figura de la solidaridad⁴⁸⁵. Este recaudo se encuentra en consonancia con el criterio subjetivo de responsabilidad necesario para responsabilizar al administrador.

A modo de ejemplo se señalan las siguientes omisiones posibles:
a) la determinación de los tributos cuyo vencimiento de presentación de la declaración jurada ocurre durante el período de gestión del responsable, b) los intereses derivados de la falta de pago del tributo que debió pagarse durante la gestión del responsable solidario, c) las sanciones por incumplimientos tributarios correspondientes al período de actividad del director o administrador, d) las obligaciones tributarias que resultan exigibles durante la función a su cargo, aún

⁴⁸⁵ “Taris S.A. y otros s/ apelación, Ganancias”, TFN, Sala B, del 11.2.00 en la que se remite a la causa “Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva” TFN Sala B, del 26.6.98.

cuando el nacimiento de las mismas ocurrió con anterioridad a la toma de posesión del mismo⁴⁸⁶.

Este punto de análisis nos enfrenta a dos situaciones de hecho por demás conflictivas e interesantes y que son: a) el supuesto de hecho en el que es nombrado un nuevo director que toma conocimiento de incumplimientos tributarios producidos con anterioridad y b) cuando se adquieren las acciones de una sociedad en la comprador nombra al director que toma en ese momento conocimiento de tales incumplimientos. La solución es simple, desde la perspectiva teórica: tales omisiones no son trasladables al nuevo director pero para ello éste debe tomar determinadas acciones para mantenerse al margen de tal responsabilidad (denunciar las infracciones, asentar en actas de la sociedad tal circunstancia, etc.) pero todas estas acciones conllevan evidenciar la infracción.

Dejo planteado el interrogante sin ahondar en él: ¿podría el director, en tal circunstancia, no regularizar la omisión y, en oportunidad de que se le impute solidariamente la responsabilidad escudarse en el principio constitucional conforme al cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo?

En el Dictamen 106/71 el Fisco había interpretado que la función de director “no es actividad facultativa sino obligatoria e inherente a su función de representación, correspondiendo su ejercicio a título de carga pública inexcusable. Es así que en el ejercicio de su Gerencia, y en tanto no exista un impedimento proveniente del acto de su nombramiento que le inhiba para actuar en ese orden de cosas, el Gerente esta sometido a la necesidad de poner en práctica las potestades jurídicas que provienen de su cargo, porque en otra forma,

⁴⁸⁶ MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La responsabilidad solidaria de los representantes legales... p. 103. Es importante señalar, con los autores citados, que “...la atribución de responsabilidad solidaria no esta ligada al nacimiento de la obligación tributaria sino a la fecha en que la deuda resulta exigible.”

la cobertura que la ley ha procurado para la efectividad de los intereses del Fisco, vendría a quedar supeditada intolerablemente a la voluntad de los particulares, erigiéndolos, por si y ante si, en árbitros absolutos de su propia responsabilidad en un caso dado”. Sin dejar de asistírle la razón a la conclusión del Dictamen en el sentido de que es una actividad inherente a la función de representación, esta tesitura es inaplicable a la luz del predominio del elemento subjetivo en el obrar como condición inexorable de aplicación de la herramienta de la responsabilidad solidaria.

El Fisco pretende hacer extensiva la responsabilidad por el incumplimiento de la sociedad anónima, sobre el presidente de la misma al momento de producirse los incumplimientos, y el hecho de que, durante su mandato existiese un administrador de hecho, no lo desvincula de su carácter de responsable por deuda ajena personal y solidario ante el incumplimiento de esta última. Si se comprueba el incumplimiento de un deber a su cargo y la imputación de dicho incumplimiento es a título de dolo o culpa, resulta poco diligente el comportamiento de dicho responsable solidario quien, a sabiendas de las gravosas responsabilidades que a su cargo recaerán, acepta el cargo de Presidente del Directorio de una sociedad, cuya administración se sitúa en sitio alejado al de su domicilio permanente, así como también resulta que dicho presidente de la sociedad tenía manejo de fondos y la firma social, por lo que la alegada imposibilidad de cumplir en que la sociedad lo colocara no quedó demostrada fehacientemente⁴⁸⁷.

En el Ordenamiento Español la reforma a la LGT de 2004 se incorporó la responsabilidad de los administradores de hecho en el art. 43.1 letra b) de la LGT, que menciona expresamente al administrador de hecho. La ley argentina, como sabemos, guarda silencio al respecto. Esta referencia a los administradores de hecho, señala

⁴⁸⁷ “Paura, Miguel” TFN, Sala B, del 25.4.01

ALVAREZ MARTINEZ, es una de las grandes novedades, si no la mayor, de la LGT en la materia que nos ocupa, la que nos obliga a concretar, siquiera de forma breve, los perfiles y notas que caracterizan a dichos administradores, encontrándola el autor en aquellos individuos que sin ocupar formalmente el cargo de director, ejercen de hecho y de manera efectiva las funciones de administración, sea sustituyendo a los administradores de derecho, sea influyendo en forma decisiva en la toma de decisiones de la gestión de la empresa⁴⁸⁸. Confirma este criterio doctrinario VILLAR EZCURRA afirmando que “lo más destacado de la nueva regulación es sin lugar a dudas la específica mención a los administradores de hecho. Ha de tenerse en cuenta que la premisa para la “activación” del régimen de

⁴⁸⁸ ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La responsabilidad de los administradores...*, p. 44 y s.s. En el ordenamiento español, la incorporación del art. 43.1, letra b) ha solucionado la controversia sobre el carácter solidario o subsidiario de la responsabilidad de estos administradores de hecho. Esas controversias contaban con decisiones jurisprudenciales de diversa naturaleza. Por ejemplo, el TEAC, en fallo del 26.4.01 consideró responsable solidario a quien sin ser administrador ni socio de una sociedad tiene la iniciativa, como propietario y auténtico gestor, de crear la misma y diseñar todas sus operaciones económicas siendo el causante o el colaborador en la comisión de una infracción tributaria. En tal caso procede la declaración de responsabilidad solidaria para el administrador de hecho y subsidiaria para el administrador de derecho. Este fallo remarca, señala VILLAR EZCURRA, que al administrador de hecho no le es aplicable el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, pero con el siguiente argumento: “con independencia del carácter de administrador discutido, el expediente permite deducir que se está verosíblemente en presencia de infracciones tributarias graves, cometidas por la sociedad en cuestión y que son consecuencia de la actividad desempeñada por quien probablemente realizaba operaciones mercantiles cuya responsabilidad imputaba a la sociedad pero de las que era directamente causante”. (VILLAR EZCURRA, Marta. *Op. cit.* p. 485). En otros precedentes, el TEAC, por decisión del 15.1.99 formuló la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria sobre la base de que “el supuesto previsto en el artículo 38.1 de la LGT requiere una conducta activa dirigida a la comisión de la infracción, mientras que los supuestos del artículo 40 de la LGT descansan en conductas pasivas” .

responsabilidad específicamente previsto para administradores radica en el concepto mismo de administrador, y que los tribunales han dado más importancia al contenido y alcance de las funciones desempeñadas y reflejadas en los estatutos que a la denominación que se ostente. No cabrá pues, sostener ya que los administradores de hecho sean responsables solidarios y los de derecho, subsidiarios, sino que todos son, en principio, responsables subsidiarios, salvo que la Administración pueda demostrar que han causado o han colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria, en cuyo caso, responderán solidariamente de la deuda tributaria. La responsabilidad se extenderá en todo caso a las sanciones [arts. 42.1-a) y 43 LGT, en cuanto al criterio de atender a si la conducta es activa o pasiva respecto a la comisión de infracciones de las personas jurídicas, otorgando un régimen más duro (responsabilidad solidaria) para el caso de conductas activas y más suave (régimen de responsabilidad subsidiaria) para el supuesto de conductas pasivas]”.

En la tipología del administrador de hecho podemos encontrar algunas notas características de su aparición: a) es factible que los administradores de derecho hayan cesado en sus funciones: b) es factible que los administradores de derecho hayan sido designados con alguna nulidad en tal decisión societaria; c) el desarrollo de la empresa ha colocado al sujeto administrador de hecho en la gestión efectiva de la empresa: d) los administradores de derecho, por las razones que fuere, se han desinteresado de la gestión efectiva de la compañía, cediendo las atribuciones en personas de confianza de su alrededor.

12. AMPLITUD DE LAS DEFENSAS QUE PUEDE Oponer EL ADMINISTRADOR DE SOCIEDADES

El administrador societario puede oponer todas las excepciones y defensas que estime conducentes para acreditar su conducta ajustada

a la correcta conducción de la empresa. Señala CALVO ORTEGA que “el principio de que el fiador puede oponer al acreedor todas las excepciones que competan al deudor principal y sean inherentes a la deuda. Se trata de un principio jurídico lógico, ya que negar esta facultad, sería tanto como colocar al garante personal en una cierta situación de indefensión. Además, una norma de equidad abona también la interpretación que aquí se defiende en cuanto la declaración de fallido puede provenir no sólo por insolvencia del sujeto pasivo, sino también por desconocerse su paradero”, en esta línea argumental el responsable solidario podrá invocar la prescripción ya transcrita⁴⁸⁹.

13. LA PRESCRIPCIÓN DE LOS PODERES DEL FISCO. COMPUTO RESPECTO DEL CONTRIBUYENTE Y DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

Un aspecto importante para el análisis es el vinculado con la prescripción de los poderes del fisco para determinar y perseguir el cobro de deudas tributarias al responsable solidario. Puntualmente interesa precisar cómo se computa el curso de la prescripción para el contribuyente y para el responsable -el inicio del cómputo es separado, para cada uno en su caso, o es común- y si ambos la pueden esgrimir como excepción de diferente manera.

La LPT, en su art. 56⁴⁹⁰ que define los plazos de prescripción, sólo contempla la figura del contribuyente y de aquellos sujetos que

⁴⁸⁹ CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria subsidiaria”. HPE, N° 10/1971, pg. 139,

⁴⁹⁰ LPT en su art. 56 textualmente reza: “Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: a) Por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse

teniendo la obligación de inscribirse no lo han hecho. Sobre estos y según la condición antedicha, dispone el plazo de prescripción de los poderes del fisco para determinar la deuda tributaria.

Sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción, la LPT establece en sus arts. 57 y 58 el inicio del cómputo del plazo de la prescripción según se trate de impuestos o multas, respectivamente. En el primer caso, si se trata de impuestos, comienza a computarse el 1 de enero del año siguiente al del vencimiento de los plazos para la presentación de las declaraciones juradas, en tanto el segundo supuesto, si se trata de multas, el plazo inicia el 1 de enero del año siguiente al que se cometió la infracción⁴⁹¹. Si la naturaleza de la responsabilidad solidaria del administrador es de marcado cuño represivo, la prescripción comenzará a computarse conforme el segundo de los sistemas indicados.

Señala BARRACHINA JUAN en relación con el ordenamiento tributario español, que existe una reiterada doctrina administrativa que

ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación. b) Por el transcurso de 10 (diez) años en el caso de contribuyentes no inscriptos. c) Por el transcurso de 5 años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos. La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de 5 años. Prescribirán a los 5 años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro”.

⁴⁹¹ LPT, el art. 57 textualmente dispone que la prescripción “Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen”. El art. 58 establece que “Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible”.

pretende que el término, a partir del cual ha de computarse la eventual prescripción de la responsabilidad del interesado, no coincide con el momento en que se produjeron las infracciones tributarias, sino que comienza en el momento preciso en que la Administración fiscal detecta su comisión y la asienta en el acta correspondiente, con la consecuente responsabilidad del deudor principal, de la que surgirán, en caso de incumplimiento de éste, las responsabilidades solidarias o subsidiarias según lo prevea la ley y agrega, “por otra parte....claramente se deduce que el la declaración de fallido del deudor principal, es decir, la sociedad mercantil en su condición de sujeto pasivo, es una “*conditio sine qua non*” para proceder al cobro de la deuda al responsable subsidiario, en este caso, el administrador, desde el día siguiente a dicha declaración es cuando se inicia el plazo de prescripción para efectuar la mencionada acción y no desde el devengo⁴⁹²,”

La LPT, como puede apreciarse, no especifica la condición del responsable solidario, lo cual representa un serio compromiso para la vigencia del principio de certeza tributaria –pues la ley debió referirse, también, a la condición del responsable solidario- de manera que siendo este régimen de responsabilidad de carácter represivo el inicio del cómputo para el responsable solidario es la regla del art. 58 que, para la aplicación de multas, se inicia desde el 1 de enero del año siguiente en que ha tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible.

⁴⁹² BARRACHINA JUAN, Eduardo. *Op. cit* p. 41 donde el autor señala que ésta tesis se fundamenta en el artículo 37.4 de la ley general tributaria española –modificada a partir de la reforma de 2003- que en su parte final decía: “... transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso...” esto indica que existió otro plazo con anterioridad a efectos de realizar el pago voluntariamente, el de la deuda original exigible al contribuyente, es decir, la sociedad, de manera que ese plazo no puede ser tomado en consideración a los efectos de la determinación del inicio del cómputo de la prescripción y su exigibilidad para el pago a quien no tenía todavía el carácter de obligado al pago.

CALVO ORTEGA expresa que “la prescripción del poder de derivación de responsabilidad plantea alguna dificultad en el supuesto de que el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad no coincida cronológicamente con el presupuesto de hecho del tributo. Es decir, cuando los aspectos temporales de ambos presupuestos tienen lugar en momentos diversos. En este caso la prescripción del poder de derivación empezará a contarse desde el momento de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Como excepción no podrá derivarse la responsabilidad cuando haya prescripto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de frente al sujeto pasivo, ya que en estos supuestos estaríamos en presencia de una deuda tributaria prescripta y que por tanto, no podría derivarse. Por otra parte, teniendo en cuenta que la prescripción tributaria se aplica de oficio, no podría procederse a la previa declaración de fallido, necesaria para la derivación de responsabilidad, ni aun siquiera en el caso de desconocimiento del paradero del sujeto pasivo. La prescripción de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable no ofrece ninguna dificultad. En este caso, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde que finalice el plazo de pago voluntario de la deuda liquidada al responsable”⁴⁹³.

El art. 59⁴⁹⁴ de la LPT establece la independencia de la prescripción del impuesto y la multa de manera que si hubiere prescripto la acción para exigir el pago del gravamen ello no afecta de ningún modo a la acción para aplicar multas, de manera que el curso del plazo corre por separado. Por este distingo, contribuyente y

⁴⁹³ CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria subsidiaria.” HPE, N° 10 / 1971, p. 142.

⁴⁹⁴ LPT art. 59 textualmente dispone: “El hecho de haber prescripto la acción para exigir el pago del gravamen no tendrá efecto alguno sobre la acción para aplicar multa y clausura por infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad al vencimiento de los plazos generales para el pago de los tributos”.

responsable podrían —en punto a la prescripción— tener situaciones procesales totalmente diferentes: prescripta la acción contra el contribuyente pero no contra el responsable solidario.

Adoptando una tesis hermenéutica análoga, es decir, considerando la responsabilidad solidaria como una sanción, el art. 60⁴⁹⁵ determina que el cómputo del plazo de la prescripción de la acción para el cobro de la multa (identificando a esta como la determinación contra el responsable solidario), comienza a correr desde la fecha de la notificación de la resolución.

Ahora bien, cómo juega el curso de la prescripción para el deudor y el responsable, pues si el fisco se demora con el deudor principal, el responsable inicia su responsabilidad cuando lo notifican? El Dictámen 25/98 indicó que la intimación de pago efectuada al contribuyente directo suspende el curso de la prescripción para determinar la obligación del responsable solidario. En la causa “Brutti”, la CSJN resolvió la cuestión

14. SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN PARA LA SOCIEDAD. EFECTOS RESPECTO DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

Las causales de suspensión, taxativamente enumeradas en la LPT, tienen por efecto directo hacer cesar el curso de la prescripción por alguna de las razones que la ley indica. Una vez finalizada la razón por la que se suspendió el curso del plazo, al reinicio del cómputo debe sumársele el tiempo ya transcurrido. Las causales las enumera el art. 65⁴⁹⁶ de la LPT.

⁴⁹⁵ LPT, art. 60 textualmente dispone: “El término de la prescripción de la acción para hacer efectiva la multa y la clausura comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga”.

⁴⁹⁶ LPT art. 65 expresamente dispone: “Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación

En relación con la suspensión de la prescripción, prevista por el artículo 65, inciso a), de la LPT, el TFN interpretó que tal efecto se relación estrictamente con la facultad del fisco para "exigir" el pago del gravamen, por esta razón, la suspensión se extiende a los deudores solidarios; dicho de otra manera, la suspensión afecta con exclusividad al plazo para la exigencia del pago y no se vincula con las acciones y poderes de la Administración fiscal para determinar el gravamen sobre el contribuyente y el responsable solidario⁴⁹⁷.

administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia. La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios. b) Desde la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique multa con respecto a la acción penal. Si la multa fuere recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el término de la suspensión se contará desde la fecha de la resolución recurrida hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo. c) La prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la ley 23771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva. d) Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los 18) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva. Se suspenderá mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de determinación prevista en el artículo 17, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Capítulo XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida. (Con las modificaciones introducidas por la ley 25.765 a partir de 17.11.03)

⁴⁹⁷ En la causa "Montaña, Oscar", TFN, del 15.12.1994, criterio ratificado posteriormente en la causa "Veiga, José Guillermo", TFN, del 9.12.97. En estas causas el Fisco notificó de la determinación de oficio al contribuyente, al presidente del directorio de la sociedad anónima. El responsable solidario opuso la excepción

En igual sentido, el mismo Tribunal en un caso relativo a la suspensión por un año prevista por el art. 10 de la ley 24.587, interpretó que no resulta aplicable dicha suspensión de un año prevista en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 65 de la ley 11683 invocada por el Fisco, en razón de que el propio Fisco dispone la suspensión por un año desde la intimación administrativa del impuesto determinado con relación a las acciones y poderes fiscales para "exigir" el pago. En consecuencia debe entenderse que tal efecto es el que se extiende a los responsables solidarios, o sea, la suspensión del curso de la prescripción para "exigir", no incluyendo a las acciones y poderes fiscales para determinar. Concluye que a la fecha del dictado de las resoluciones apeladas, habían prescripto las acciones y poderes fiscales para determinar el tributo respecto de los responsables solidarios⁴⁹⁸.

de prescripción. El TFN analizó los efectos de la suspensión dispuesta en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 68 de la ley 11683, que establece la suspensión por un año del curso de la prescripción desde la intimación administrativa del impuesto determinado con relación a las acciones y poderes fiscales para "exigir" el pago. Por esta razón el TFN interpretó que tal efecto es el que se extiende a los responsables solidarios, es decir, la suspensión del curso de la prescripción para "exigir", sin incluir a las acciones y poderes fiscales para determinar el tributo. Respecto del deudor solidario, entonces en la causa habían prescripto los poderes del fisco, por tanto si se produjo la determinación de oficio con posterioridad a la fecha de prescripción, sin que la suspensión de la prescripción, en cuanto a la posibilidad de exigirle el pago del gravamen, pueda purgar tal situación, por lo que declaró prescripto el poder del fisco. En otras palabras, la intimación de pago efectuada al contribuyente suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco en relación con la exigencia de pago respecto de los responsables solidarios. Este criterio fue incorporado por el fisco en la Ins. Gral. 1/95 y 8/96 y Dict. (DAL) 26/96.

⁴⁹⁸ "Chelle Dotti, Jorge Fernando". TFN, Sala B, del 28.9.99. En el considerando II de este fallo el TFN considera "que no resulta aplicable en la especie la suspensión de un año prevista en el 2º párrafo del inc. a) de la ley 11.683, invocada por el Fisco en base a la notificación de fecha... a la deudora principal de la resolución determinativa del impuesto debido y de las multas aplicadas, por cuanto dicho inciso dispone la suspensión por un año desde la intimación del impuesto determinado con relación a las acciones y poderes fiscales para "exigir" el

Sin embargo, este criterio cambió posteriormente. En efecto, a través de la Instrucción General. 13/98 del 20/7/1998 interpretando que es potestad del fisco iniciar simultáneamente la determinación de oficio al contribuyente y de los responsables solidarios a condición de que, respecto de tales responsables solidarios, se postergue la intimación de pago hasta tanto el contribuyente no cumpla con la intimación administrativa y remarca la Instrucción que el ejercicio de esa facultad queda condicionado a que la determinación simultánea sea necesaria para resguardar el interés fiscal. Así, la intimación de pago que se realiza contra el contribuyente, suspende el curso de la prescripción para determinar la obligación al responsable solidario. Así la administración fiscal elude la interpretación que la Jurisprudencia del TFN tuvo sobre la cuestión, tironeando la hermenéutica de la ley. Ahora la intimación al contribuyente tiene por efecto suspender la prescripción para determinar y exigir el pago de ese tributo a los responsables solidarios.

Por su parte, la CNACAF, confirmando un fallo del TFN, interpretó que el crédito fiscal queda resguardado por imperio de la norma del art. 65 inc. a) de la LPT, por cuanto en dicha norma se establece que la intimación de pago efectuada al deudor principal suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco respecto de los responsables solidarios⁴⁹⁹, como dispone esta norma reformada en 1998.

pago. Que debe entenderse que tal efecto es el que se extiende a los responsables solidarios o sea la suspensión del curso de la prescripción para “exigir” no incluyendo a las acciones y poderes fiscales para determinar. Que, efectuando el cómputo de la prescripción... cabe concluir que, a la fecha del dictado de las resoluciones apeladas habían prescripto las acciones y poderes fiscales para determinar el tributo respecto de los responsables solidarios”.

⁴⁹⁹ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99.

Finalmente, la CSJN en la causa “Brutti”⁵⁰⁰ estableció, en primer lugar, que no corresponde limitar la expresión "acciones y poderes del Fisco", utilizada en la ley, únicamente a la facultad de "exigir el cobro" del tributo adeudado pues es importante considerar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros). En el primer párrafo del inciso a) del art. 65, la norma decide suspender la prescripción respecto de "las acciones y poderes fiscales para exigir el pago", limitación esta última que desaparece en la segunda parte del artículo, donde igual medida adopta para "las acciones y poderes del Fisco respecto de los responsables solidarios". Señala el Procurador en el fallo citado que “no puede ser entendido como una redacción descuidada o desafortunada del legislador (Fallos 120:399), sino que la sucesión entre ambos indica que la limitación colocada a las acciones y poderes fiscales rige sólo para el deudor principal, mientras que para el solidario impera el régimen general de la ley, sin restricciones en cuanto a las facultades determinativas”.

En segundo lugar, la sentencia señaló que “las diferencias entre las facultades conferidas al Fisco en uno y otro caso responden a la mecánica establecida por la ley para hacer efectiva la solidaridad. El órgano recaudador debe determinar de oficio la deuda al responsable principal e intimar su pago y, a partir de allí, queda suspendido el plazo de prescripción durante un año para "exigir" el mismo por las vías administrativas o judiciales que correspondan. Por otra parte, vencido el plazo de la intimación cursada al deudor principal sin haberse materializado el abono, puede atribuir responsabilidad

⁵⁰⁰ “Brutti, Stella Maris”, CSJN del 30.3.04.

solidaria a los codeudores, sujeto al previo procedimiento de determinación de oficio sobre ellos (conforme el actual art. 17 de la LPT). Siendo el incumplimiento de la intimación administrativa de pago cursada al deudor principal el hecho generador de la atribución prima facie de responsabilidad solidaria, mal puede limitarse al Fisco su facultad determinativa respecto de estos últimos cuando la misma ley (art. 17 actual) le impone realizar tal actividad como requisito ineludible para hacerla efectiva. Sabido es que la inconsistencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, correspondiendo adoptar como verdadero en cambio el criterio que las concilie y obtenga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993; 313:1293; 315:2668; 316:1927, entre muchos otros). La posición de la actora confronta la suspensión dispuesta por el art. 68, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. 1978) con su art. 24, cuando la primera nace a consecuencia del hecho legal (intimación de pago) cuyo incumplimiento permite la extensión de la responsabilidad, previa observancia del procedimiento determinativo regulado por la segunda de las normas mencionadas. En efecto, de encontrarse el organismo recaudador limitado a "exigir" el pago al responsable solidario, sin poder con anterioridad "determinar de oficio" en su carácter de responsable por deuda ajena, se encontraría imposibilitado de cumplir con la manda del actual art. 17 de la LPT, que le impone llevar a cabo el procedimiento determinativo también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria. En estos casos jamás podría el Fisco hacer efectiva la responsabilidad por deuda ajena una vez transcurrido el plazo de prescripción que beneficia al solidario aún cuando, mediante notificación oportunamente cursada al deudor principal, hubiere suspendido su curso para el responsable solidario. De esta forma, desaparecería el principal efecto de la suspensión en esta hipótesis, cual es la posibilidad de reclamar el pago al codeudor, frente al

incumplimiento del principal. Al respecto, cabe recordar que entre los criterios de interpretación posibles no debe prescindirse de las consecuencias que derivan de la adopción de cada uno, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284; 311:1925; 319:2594, entre otros). Por ello, entiendo que la postura de la actora debe ser rechazada en este aspecto, toda vez que la suspensión de la prescripción establecida en el art. 68, inc. a), segundo párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1978), faculta al organismo recaudador tanto para "determinar" el impuesto como para "exigir" su pago respecto de los deudores solidarios".

15. INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN PARA LA SOCIEDAD. EFECTOS RESPECTO DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

El art. 67⁵⁰¹ LPT enumera las causas por la que la prescripción se interrumpe, lo que significa que desaparece el lapso ya corrido sin

⁵⁰¹ LPT art. 67 textualmente reza: "La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto se interrumpirá: a) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva; b) por renuncia al término corrido de la prescripción en curso; c) por el juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente o responsable en los únicos casos de tratarse de impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, debidamente notificada o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente; o, en casos de otra índole, por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado. En los casos de los incisos a) y b) el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran". En la misma tesis argumental, si consideramos que el régimen de responsabilidad solidaria implica una sanción, cabe señalar que el art. 68 de la LPT, prevé otra causal de interrupción de la prescripción para aplicar la multa en los siguientes términos: "La prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerla efectiva se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en

poder computarlo una vez culminada las circunstancias que lo motivaron. Expresamente la norma, al aludir al inicio del juicio de ejecución fiscal que inicia el fisco, individualiza al responsable como pasible de que la causa de interrupción lo afecte a él.

Sobre el tema en cuestión, el TFN falló en el sentido de que la causal de interrupción del plazo de prescripción surte efecto no sólo respecto de la sociedad anónima contribuyente, sino también respecto del administrador de dicha sociedad, a quien se le exigió el pago del impuesto. Ello es así atento a que, en razón de la solidaridad existente, le alcanzan los beneficios y los perjuicios derivados de la prescripción, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 713 del Código Civil⁵⁰².

cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible...”

⁵⁰² “Berman, Isidoro”. TFN, Sala B, 31/05/1974.

SECCION III

RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR EN SUPUESTOS PARTICULARES

16. RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR EN SUPUESTOS DE ALTERACIONES DE LA EMPRESA

El ordenamiento tributario no contempla, específicamente, el grado de responsabilidad del administrador de la sociedad cuando la vida de la empresa se altera, mejor dicho, se interrumpe, por alguna de las siguientes razones: a) cese de la actividad, b) liquidación de la empresa o c) adquisición de la empresa por parte de un tercero.

16.1. Cese de la actividad

El ordenamiento argentino no legisla esta cuestión, por tanto la aproximación al tema es doctrinaria y en función de los extremos usuales de la atribución de responsabilidad a los administradores. Por el contrario, el Ordenamiento Español se ocupa de este tema, aún sin establecer qué debe entenderse por cese de actividad (para lo cual se recurre a la experiencia de la vida real de la sociedad por tratarse de un concepto fáctico: cesar es inactividad completa). Esto se vincula

con la cuestión de las sociedades inactivas. Tanto la doctrina como la jurisprudencia española se han ocupado de esta situación interpretando, uniformemente, en el sentido de que frente al cese de actividades, tratándose de un concepto fáctico y no jurídico ni formalista que se traduce en la paralización material de las actividades de la sociedad sin que se produzca el episodio legal de conclusión de la sociedad –esto es, su extinción jurídica- el ente colectivo sigue gozando de personalidad jurídica.

En consecuencia, para neutralizar cualquier intento de abuso o actividad fraudulenta de esta circunstancia del cese de la actividad de la empresa, el cese no significa la extinción de la actividad de la empresa, por tanto, las responsabilidades que surjan de la gestión hasta ese momento serán exigibles como cualquier deuda tributaria y en los mismos términos usuales de atribución de responsabilidad.

En la construcción doctrinaria de este tema, ARIAS ABELLAN opina que esta responsabilidad exige negligencia por parte del administrador⁵⁰³ de manera que, producido el cese de la actividad la responsabilidad tributaria estará condicionada a un actuar doloso o culposo del administrador, pero este no será responsable por las deudas tributarias de la sociedad en tanto no concurren aquellos elementos.

Sin embargo la opinión doctrinaria mayoritaria no se inclina por la tesis descrita en el párraf anterior. En efecto, HERRERA MOLINA opina que, en estos casos, no se requiere la comisión de una infracción, de manera que, producido el cese de la actividad entra en juego un supuesto de hecho de responsabilidad tributaria que, en correspondencia lógica, no abarca a las sanciones⁵⁰⁴. Pero existe un

⁵⁰³ ARIAS ABELLÁN, M. D. “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable” REDF, 47-48, Civitas, Madrid, 1985, p. 428

⁵⁰⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, Nº 57, Madrid, p. 80 y s.s.

gran problema de orden práctico y estriba en la imprecisión del instante en que se produce el cese de la actividad. Es imposible fijar un momento específico de cese de la actividad, en razón de que ello se produce sin la existencia de un hito formal que evidencia tal cese. La simple inercia de la sociedad podría darnos la idea de que existe un mínimo de vida social. ALVAREZ JIMÉNEZ considera que la sociedad no se ha extinguido, por tanto se mantiene incólume la responsabilidad de sus administradores⁵⁰⁵. En igual sentido CARBAJO VASCO⁵⁰⁶, BORRACHINA JUAN⁵⁰⁷, y la jurisprudencia mayoritaria⁵⁰⁸ -

En relación con el ordenamiento argentino, una vez más se debe apelar a los principios, como solución hermenéutica de este interrogante: con el cese de la actividad social inexorablemente se produce el cese de cualquier conducta del administrador que pueda derivar en su responsabilidad personal y solidaria, salvo –claro está– que por el propio cese y/o períodos fiscales anteriores, el administrador tenga personal y directa intervención en la anomalía que –eventualmente– el fisco impute a la sociedad. Es decir, rige el principio de la personalidad de la pena: el administrador sólo será responsable cuando por su conducta, durante el ejercicio de su actividad como administrador, se produjo el eventual incumplimiento tributario.

Finalmente, un aspecto a remarcar radica en que el fisco debe conducirse con buena fe sin colocar zancadillas al contribuyente, de manera que una vez que se produce el cese de la actividad de hecho no se compadece con un criterio justo si el fisco no actúa con la celeridad suficiente para impetrar los mecanismos necesarios para determinar, cuanto antes, eventuales pasivos tributarios y así perseguir al

⁵⁰⁵ ALVAREZ JIMÉNEZ, Joaquín. *Op. cit.* p. 101.

⁵⁰⁶ CARVAJO VASCO, D. *Op. cit.* p. 77.

⁵⁰⁷ BORRACHINA JUAN, E. *Op. cit.*, p. 29.

⁵⁰⁸ Audiencia Nacional, sentencia del 23.12.02 (FJ 5°); sentencia del 9.12.02 (FJ 5°; sentencia del 25.1.01 (FJ 6°) entre muchas.

responsable solidario. En los hechos, muchas veces sucede que la determinación y consecuente atribución de responsabilidad al administrador se produce al filo de la prescripción de los poderes del fisco para determinar la deuda tributaria. Esta es una simple opinión fundada en la idea de un criterio de Justicia adecuado en la relación fisco contribuyente, pues mientras se mantenga vivo y no haya concluido por efecto de la prescripción, el fisco tiene derecho a resguardar su crédito tributario, en el caso, accionando contra el administrador. Pero, en economías inflacionarias, es bueno que el Estado actúe rápidamente en los procesos determinativos para que el efecto inflacionario no haga más gravosa la obligación fiscal incumplida.

16.2. Liquidación de la empresa

La liquidación supone un trámite ante la autoridad rectora en materia societaria, de manera que el fisco es anoticiado expresamente por el contribuyente a efectos de dar de baja a su inscripción como tal.

Es esta la oportunidad, única, con la que cuenta el Fisco para determinar los pasivos tributarios que pudieren existir, razón por la cual no podría –en el futuro- pretender el cobro al responsable solidario sin que éste le oponga el criterio de autovinculación y confianza legítima que derivan del propio comportamiento de la autoridad tributaria al momento de la notificación de que el contribuyente cesaría su actividad.

No contamos en nuestro ordenamiento con una norma como la del –ya modificado- art. 89.4 de la LGT española que disponía “en el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación social que se les hubiere adjudicado”.

Dice al respecto HERRERA MOLINA que las consecuencias de esta regulación no son del todo justas, aunque sí ventajosas para los administradores pues son responsables subsidiarios y la extinción de las sanciones por la liquidación de la sociedad impedirá dirigirse contra ellos⁵⁰⁹.

16.3. Adquisición de la empresa por parte de un tercero

La transferencia de la empresa puede realizarse por venta del paquete accionario y por transferencia del fondo de comercio.

a) La adquisición de un tercero a través de la compra del paquete accionario del contribuyente, se instrumenta a través de un simple contrato de **compraventa de acciones**. Las partes con carácter previo, implementarán un proceso denominado usualmente *due diligence* que consiste en la realización de una serie de diligencias de auditoría, jurídica y contable, que se practican sobre una empresa en forma previa a su adquisición por otra. Es un proceso trascendente en la operación previa pues implica el estudio de los posibles pasivos ocultos de la compañía a ser adquirida. En consecuencia tendrá directa injerencia en la cuantificación de la garantía para responder a pasivos ocultos, entre otros, los tributarios.

Es natural que la compradora desee conocer la situación jurídica y contable total de la compañía a adquirir. En la elaboración del *due diligence* trabajarán varios profesionales —abogados y contadores— quienes se encargarán de redactar los informes técnicos. Este trabajo puede proyectarse excediendo el aspecto meramente jurídico y contable (que en el punto es lo que nos interesa) sino a otras tareas como de ingeniería (imaginemos la auditoria ambiental), actuarial

⁵⁰⁹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid, p. 82.

(análisis de la estadística y proyección de ciertos negocios) entre otros.

La responsabilidad del director o administrador del ente colectivo que se transfiere, pervive mientras el director ocupa sus funciones. Ello no obstante, por los pasivos tributarios ocultos el Fisco podrá accionar contra el obligado principal y contra quienes -al momento de los acontecimientos en cuestión- eran los responsables solidarios.

Todo acuerdo o pacto de limitación de responsabilidad es inoponible a las autoridades tributarias, siendo únicamente aplicable en el marco de la relación privada entre director y empresa.

b) El procedimiento de *transferencia de fondo de comercio* se encuentra regulado por la ley 11.867. Esta norma no define el concepto de "fondo de comercio" sino que se limita a enumerar, en su artículo primero, los elementos constitutivos del mismo, a los efectos de su transmisión por cualquier título: las instalaciones, existencias de mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial, industrial y/o artística de lo cual se deduce claramente que el fondo de comercio puede ser definido de la siguiente manera: conjunto de fuerzas productivas de hechos y cosas que se presentan como un organismo, tanto interior como exteriormente, con perfecta unidad, por los fines a que tiende, que no son otros que la obtención de un lucro en materia comercial.

La transferencia del fondo de comercio se instrumenta en los términos que indica esta norma y las omisiones o transgresiones que pudieren producirse responsabilizan -en forma solidaria- al comprador, vendedor, martillero o escribano que las hubieran cometido, por el importe de los créditos que resulten impagos, como consecuencia de aquellas y hasta el monto del precio de lo vendido, conforme lo establece el artículo 11 de la citada ley.

En materia de transferencia de fondos de comercio existe una cuestión que no pudo obviarse y es la relativa a la responsabilidad de la empresa adquirente por deudas tributarias anteriores a la transmisión. La importancia de la cuestión radica en resguardar la responsabilidad del adquirente por pasivos tributarios que pasaren inadvertidos en el proceso de due diligence de la compañía a adquirir. También refuerza este dato el hecho de que las potestades de los fiscos nacional y de las provincias prescriben transcurridos 5 años de la generación de la obligación de tributar, de manera que hasta ese lapso pueden tales organismos perseguir el cobro de los tributos adeudados.

Ello no obstante, las normas tributarias prevén mecanismos de regularización o protección. Concretamente, el artículo 8 inc. d) de la LPT contempla la responsabilidad solidaria del adquirente de un fondo de comercio señalando textualmente que “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:... Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado”.

Paralelamente esta norma dispone la extinción de la responsabilidad del adquirente por deuda fiscal no determinada a través de dos mecanismos reglados: a) A los 3 meses de efectuada la transferencia, si con antelación de 15 días ésta hubiera sido denunciada a la AFIP. b) En cualquier momento en que la AFIP reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto.

Las derivaciones prácticas de esta norma conducen a la necesidad de instrumentar una planificación fiscal por el período de 3 meses, para lo cual las alternativas usuales podrían consistir en: i) la constitución de un fideicomiso; ii) la constitución de una nueva sociedad para luego reorganizarla con la adquirente del fondo de comercio, iii) la apertura de una cuenta de garantía en garantía.

Otra cuestión esencialmente práctica radica en un interrogante: una vez adquirido el fondo de comercio, si los adquirentes advierten un pasivo tributario oculto es decir toman conocimiento de una situación fiscal que no surgió en el proceso de due dilligence ¿debe denunciarlo o su silencio consiente y lo torna responsable?

Regresando al plano de la eliminación de la responsabilidad solidaria en los términos indicados en la ley de procedimientos fiscales, en relación con los impuestos nacionales, también en materia provincial existen normas análogas.

Así, el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires en su art. 17 inc. 5) contiene exactamente la misma norma del art. 8 inc. d) de la LPT. Por su parte, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en su art. 20 dispone que los sucesores a título particular en el activo y pasivo de las empresas o explotaciones, bienes o actos gravados, responderán solidariamente con el contribuyente y demás responsables por el pago de la deuda fiscal, multa e intereses. Esta responsabilidad caduca cuando: (i) La autoridad de aplicación hubiere expedido el certificado de libre deuda. (ii) Cuando hubieren transcurrido 90 días a partir de la fecha de solicitud de tal certificación y la misma no se hubiere expedido, el sucesor a título particular deberá cumplir con la obligación fiscal que se autodetermine.

Como en el caso de la transferencia del paquete accionario, la ley tiene un vacío sobre la proyección a futuro y pervivencia de la responsabilidad de los administradores. En efecto, la responsabilidad del director o administrador del ente colectivo que se transfiere, se mantiene en tanto el director ocupa sus funciones. Ello no obstante,

por los pasivos tributarios ocultos el Fisco podrá accionar contra el obligado principal y contra quienes -al momento de los acontecimientos en cuestión- eran los responsables solidarios. El Fisco podrá accionar contra aquel, sin embargo el administrador podrá invocar la inexistencia de relación causal actual con el episodio en discusión, aún cuando se desarrolló en época de su actuación, liberándose así de la responsabilidad personal y solidaria porque, aún cuando actuó en el pasado, pueden existir razones que habrían llevado a la empresa a sanear la situación planteada y, de no haberse practicado, la responsabilidad ya no es del director sino de la dirigencia actual del obligado.

17. RESPONSABILIDAD POR LA ACCIÓN DE LOS SUBORDINADOS

Como sabemos, por aplicación del art. 9 de la LPT los contribuyentes son responsables por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.

Adopta la ley, en esta norma, un lenguaje normativo más directo al referirse a obligados (contribuyentes) y responsables (responsables por deuda ajena) para responsabilizarlos por las acciones u omisiones de las que deriven consecuencias tributarias realizadas por sus dependientes o subordinados.

Con un fuerte contenido a favor de la *culpa in vigilando* y *culpa in eligendo*, el art. 9 adapta, para el régimen tributario, las normas de la responsabilidad civil por actos ilícitos que no son delitos prevista en los arts. 1113, 1118, 1119 y concordantes del Código Civil⁵¹⁰, con el

⁵¹⁰ El art. 1113 del Código Civil establece: “La obligación del que ha causado un daño se extiende a los daños que causaren los que están bajo su dependencia, o por las cosas de que se sirve, o que tiene a su cuidado. En los supuestos de daños causados con las cosas, el dueño o guardián, para eximirse de

agravante que los obligados y responsables responderán aún cuando puedan demostrar que han cumplido con todas las diligencias que la ley les imponía conforme la naturaleza de la obligación, excepto que concurren supuestos de caso fortuito o fuerza mayor conforme lo disponen los arts. 512 y 513 del Código Civil⁵¹¹. Es decir, se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva.

responsabilidad, deberá demostrar que de su parte no hubo culpa; pero si el daño hubiere sido causado por el riesgo o vicio de la cosa, sólo se eximirá total o parcialmente de responsabilidad acreditando la culpa de la víctima o de un tercero por quien no debe responder. Si la cosa hubiese sido usada contra la voluntad expresa o presunta del dueño o guardián, no será responsable”. El art. 1118 señala: “Los dueños de hoteles, casas públicas de hospedaje y de establecimientos públicos de todo género, son responsables del daño causado por sus agentes o empleados en los efectos de los que habiten en ellas, o cuando tales efectos desapareciesen, aunque prueben que les ha sido imposible impedir el daño”. El art. 1119 textualmente reza: “El artículo anterior es aplicable a los capitanes de buques y patrones de embarcaciones, respecto del daño causado por la gente de la tripulación en los efectos embarcados, cuando esos efectos se extravían: A los agentes de transportes terrestres, respecto del daño o extravío de los efectos que recibiesen para transportar. A los padres de familia, inquilinos de la casa, en todo o en parte de ella, en cuanto al daño causado a los que transiten, por cosas arrojadas a la calle, o en terreno ajeno, o en terreno propio sujeto a servidumbre de tránsito, o por cosas suspendidas o puestas de un modo peligroso que lleguen a caer; pero no cuando el terreno fuese propio y no se hallase sujeto a servidumbre el tránsito. Cuando dos o más son los que habitan la casa, y se ignora la habitación de donde procede, responderán todos del daño causado. Si se supiere cuál fue el que arrojó la cosa, él sólo será responsable”.

⁵¹¹ El art. 512 del Código Civil dice: “La culpa del deudor en el cumplimiento de la obligación consiste en la omisión de aquellas diligencias que exigiere la naturaleza de la obligación, y que correspondiesen a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar”. El art. 513 establece: “El deudor no será responsable de los daños e intereses que se originen al acreedor por falta de cumplimiento de la obligación, cuanto éstos resultaren de caso fortuito o fuerza mayor, a no ser que el deudor hubiera tomado a su cargo las consecuencias del caso fortuito, o éste hubiere ocurrido por su culpa, o hubiese ya sido aquél constituido en mora, que no fuese motivada por caso fortuito, o fuerza mayor”.

Señalan GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE⁵¹² un ejemplo interesante cual es el del caso relativo al factor que vende clandestinamente mercaderías propiedad de su patrón o del empleado que modifica asientos contables para que se reflejen menos utilidades a nombre de su mandante: las consecuencias perjudiciales para el fisco por esta acción, deben ser reparadas por el contribuyente o responsable.

Esta responsabilidad involucra la actuación de factores, agentes y dependientes de la empresa (que es el obligado principal). La *ratio legis* de esta responsabilidad marcadamente de naturaleza objetiva, radica en que la ley intenta evitar las maniobras ardidasas que los contribuyentes pudieren emplear a través de la acción de sus subordinados. En los hechos el caso sería la utilización de empleados quienes, convirtiéndose en autores materiales, son insolventes o imposibles de encontrar. De allí que la responsabilidad, en estos casos, sea indirecta a diferencia de lo que estamos analizando para otras situaciones de responsabilidad de los administradores de entes colectivos.

La CSJN interpretó que el propósito de la ley tributaria radica en evitar que el pago del impuesto sea eludido por la interposición de autores materiales insolventes⁵¹³ siendo en tales supuestos, la responsabilidad del contribuyente o responsable, indirecta u objetiva⁵¹⁴.

⁵¹² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Op. cit.*, p. 144.

⁵¹³ Fallos 211:1380; 256:325.

⁵¹⁴ Fallos 248:157. En la causa “Martegani”, del 2.6.65, Fallos 262:7 consideró que la responsabilidad refleja y objetiva aceptada por las leyes tributarias siempre se dirige a evitar la lesión al fisco por falta de un responsable económicamente solvente. La extensión de la responsabilidad en estos casos comprende a los accesorios.

La ley tributaria en este punto es razonable, pues neutraliza cualquier intento abusivo, de parte de la administración de una sociedad para el caso de que intente valerse de figuras de favor, por ejemplo, si eligiera a un insolvente como figura de apariencia para pretender hacer pesar sobre éste –dependiente- todo el peso de la responsabilidad personal y solidaria.

La CNACAF sostuvo que “la culpa de los actores y por ende su responsabilidad solidaria frente al Fisco por las deudas impositivas de la sociedad surge de su omisión de desempeñar su cometido de dirigir y fiscalizar la actividad desarrollada por aquellos a quienes ellos designaron, coadyuvando de ese modo -por omisión no justificable- en los incumplimientos que se imputan al ente que presidían”⁵¹⁵.

En suma, en relación con los administradores de entes colectivos, por tanto, al ser responsables personales y solidarios con las obligaciones del ente colectivo, por vía vicaria en los supuestos de responsabilidad de los factores o dependientes podrán –como en el resto de los casos de su responsabilidad- acreditar que han sido colocados en imposibilidad de cumplir, y de esta forma desligarse de su responsabilidad.

⁵¹⁵ “Prats, Secundino c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 11.4.00. En el caso la Cámara señaló que “Que por otra parte, la edad de los actores no aparece como justificativo de la infracción. Esto así porque en estos tiempos la edad que tenían ellos al momento de los hechos no se presenta como tan avanzada que les impidiera ejercer la actividad. Por otra parte, ellos voluntariamente adoptaron una conducta, confiando el manejo de la sociedad de un tercero y, de esa manera, asumieron su responsabilidad por los hechos irregulares que pudieran cometerse en el seno de sociedad de la que eran su presidente y vicepresidente”.

18. INSUFICIENCIA PATRIMONIAL DE LA EMPRESA Y RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

18.1. Enfoque de la doctrina

Esta cuestión es de trascendencia notoria, en razón de que la norma que estamos analizando exime de responsabilidad al responsable solidario cuando la empresa lo ha colocado en imposibilidad de cumplir, y la insuficiencia patrimonial de aquella es una causal puntual y evidente sobre esa imposibilidad de cumplir. Pero esta circunstancia colisiona no sólo con la obligación de contribuir sino con la necesidad del Estado de asegurarse la normal percepción de la renta pública.

La impotencia patrimonial de la empresa para hacer frente al pago de las obligaciones tributarias, en tanto se pueda acreditar fehacientemente, nos enfrenta a tres principios vinculados al tema. El primero es el de igualdad como expresión del valor justicia y articulador central en materia de distribución de la carga pública y que supone un trato igual para todos los contribuyentes. El segundo radica en la realización del bien común, misión final del Estado, pues perseguir el gravamen de alguien que no pueda contribuir desnaturalizaría tal finalidad. Finalmente, el tercero es el de capacidad contributiva, el cual queda sensiblemente lesionado si se pretendiera responsabilizar al responsable solidario frente a la imposibilidad de pago de la empresa.

Las dificultades financieras y patrimoniales han sido objeto de una nutrida gama de enfoques desde una perspectiva iusfilosófica

justificando, moralmente, la imposibilidad de contribuir fundada en estas razones que se analizan⁵¹⁶.

Se encuentra, en la doctrina, posiciones a favor de admitir y de no admitir esta causa de eximición de responsabilidad por las dificultades financieras y patrimoniales.

Por un lado, focalizando la cuestión desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva señala GARCÍA ETCHEGOYEN⁵¹⁷ que “siempre el sujeto obligado tiene derecho a invocar su falta de capacidad contributiva como eximente del deber de contribuir, pese a haber realizado el hecho imponible. Las dificultades que surgen para la adecuación de la carga tributaria total a la capacidad contributiva de los sujetos llamados a concurrir a los gastos públicos son evidentes, y es muy difícil conocer tanto una variable como la otra, como así también hasta dónde se considera no confiscatorio someter a imposición”. Estas consideraciones, considero, son perfectamente predicables respecto de la responsabilidad solidaria.

⁵¹⁶ MELE, Domingo. “La obligación de pagar los impuestos”, ASDPrensa, Año II, N° 28, del 15.6.1986, Buenos Aires, p. 147 en donde señala que “la moral enseña, en base a la virtud de la prudencia, que cuando una ley humana implica una grave dificultad deja de ser obligatorio su cumplimiento, al menos en circunstancias normales. Es la situación de imposibilidad, ya sea física o moral. En la primera no existe la posibilidad material de pagar los impuestos, ni aún pidiendo prestado el dinero. En la imposibilidad moral o estado de necesidad, aún pudiéndose pagar, se seguiría de ello un grave perjuicio. Así, estaría en estado de necesidad el padre de familia que, para pagar los impuestos, tuviera que prescindir de derechos fundamentales para él o para su familia, como la subsistencia, la conservación de la salud, la preparación de los hijos para el porvenir o la indispensable dignidad personal. Esto en realidad, sería índice de que la ley es injusta” También puede verse, sobre este tema, FRANCISCO SUAREZ, “Tratado de las Leyes y de Dios Legislador”, Versión Española, Volumen III, Libro V, Capítulo XVI, Madrid, 1968, p. 539; MERINO ANTIGÜEDAD, José María. *Maestro ¿es lícito pagar tributos al César?*, Dykinson, Madrid, 2002, p. 53 y s.s.

⁵¹⁷ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva*. Abaco, Buenos Aires, 2004, p. 71.

Expresa FREYTES⁵¹⁸ que existen situaciones en las que los directores se ven obligados a no pagar o demorar el pago de los tributos, frente a un cuadro de verdadero estado de necesidad de la empresa de atender impostergables y apremiantes obligaciones sociales que, de no hacerlo, pueden poner en peligro la marcha de los negocios y la estabilidad o subsistencia de la sociedad misma. En este contexto la ley tributaria no puede exigir de un director más de lo que razonablemente éste puede hacer de acuerdo con la situación de la sociedad y ante apremios y ello no puede acarrearle responsabilidad fiscal salvo, claro está, que su actuación anterior, no haya sido la que llevó a la empresa a la situación de crisis.

Esta circunstancia fue motivo de análisis en el precedente “Calvo”⁵¹⁹ en la que el TFN falló en el sentido de que “la responsabilidad solidaria... importa responsabilidad a título represivo, dado que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al fisco con los recursos que administran o de que disponen. Por ello, los directores de una sociedad anónima son solidariamente responsables con ésta por el pago de sus fondos fiscales, si con los fondos de que dispusieron en su oportunidad, atendieron demandas judiciales y pedidos de quiebra posponiendo así el cumplimiento de sus obligaciones fiscales”. El mismo Tribunal en la causa “Benzi”⁵²⁰ estableció que la liberación de responsabilidad para los directores de sociedades no es procedente, en el caso de un concurso preventivo, “por el hecho de que no sólo no han acreditado

⁵¹⁸ FREYTES, Roberto O. “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas” DF XXVII-B, p. 721. El autor critica la conclusión arribada en la causa “Calvo, Luis E. y otro”, TFN 5.4.73, con nota suya en DF XXII-B, 741, en la que el Tribunal Fiscal declaró la responsabilidad solidaria de dos directores que, por acta de directorio, declararon que no darían cumplimiento a las obligaciones fiscales por carecer de fondos suficientes, privilegiando el pago de demandas judiciales y pedidos de quiebra promovidos contra la sociedad.

⁵¹⁹ “Calvo, Luis E. y otros”, TFN, sala D, del 5.4.73, DF XXII-B, 741.

⁵²⁰ “Benzi, Francisco y otro”, TFN, del 28.4.78, Impuestos XXXVI-949.

los recurrentes la pretendida imposibilidad de dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, sino que por el contrario, de los elementos de análisis surge con evidencia que el directorio de la firma, del cual aquellos formaban parte, optó por hacer frente a otras erogaciones y encarar distintas soluciones operativas en lugar de proceder a afectar siquiera parte de los fondos disponibles para la cancelación de los créditos fiscales”. Las dificultades financieras por las que atraviesa una empresa no pueden servir de razón liberatoria de las obligaciones fiscales, no sólo para ella, sino también para sus responsables por deuda ajena, puesto que ello conspira precisamente contra la garantía del crédito fiscal que se ha querido instrumentar con el sistema de responsabilidad solidaria. En un caso el contribuyente dispuso de fondos y los adjudicó a diversos destinos que no fueron el fisco, por lo que mal podría invocar aquella causal de excusación. El TFN interpretó que no puede sentarse por principio que las dificultades por las que atraviesa una empresa puedan servir de razón liberatoria de las obligaciones fiscales, no solo para ella, sino también para sus responsables por deuda ajena, puesto que ello conspira precisamente contra la garantía del crédito fiscal que se ha querido instrumentar con el sistema de responsabilidad solidaria⁵²¹.

Por su parte BECELAERE⁵²² interpreta también que debe tamizarse el tema a través del principio del buen hombre de negocios y dentro de ese marco su responsabilidad es ilimitada y solidaria cuando el comportamiento es violatorio de la ley aunque siempre deberá tenerse en cuenta la situación que rodeó al administrador en el momento de ejercer sus funciones. Remarca el autor que en el *leading*

⁵²¹ “Ripa, Jorge Joaquín”, TFN, Sala B, del 9.5.02

⁵²² BECELAERE, Gerardo R. Van, “Responsabilidad contravencional tributaria de los administradores de sociedades” (Tesina presentada en el Master en Asesoramiento Jurídico de Empresas, Universidad Austral, Facultad de Ciencias Empresariales de Rosario, Santa Fe, abril de 2001, con tutoría de la Dra. Clara Rescia de De la Horra, que puede compulsarse en la biblioteca de dicha Universidad. p. 90)-

case “Calvo” por la pericia contable quedó acreditado que los directores de la empresa habían demorado en forma excesiva la real situación de cesación de pagos y por ello ocasionaron un perjuicio al tercero, que es el Fisco, quien durante tres años se vio imposibilidad de obtener los recursos tributarios a los que tenía derecho.

BUENO CHOCANO⁵²³ opina que no actúa en forma dolosa ni negligentemente el administrador societario que, frente a dificultades económicas de la empresa que administra, decide postergar el pago de tributos y opta por cancelar otras deudas, en aquellos casos en que pagar los tributos podría derivar en el peligro de la marcha de los negocios y estabilidad y subsistencia de la sociedad.

Por otro lado, existen opiniones que no se inclinan abiertamente por autorizar esta causal de justificación. Me interesa destacar la sugerente reflexión de GANDRA DA SILVA MARTINS en el sentido de que los directores deben cumplir con los estatutos sociales que son los diplomas protectores de la vida societaria, pues si son violados por quien estaría en la obligación de preservarlos, es evidente que la persona jurídica –a quien pertenecen está –como el Fisco– en la posición de víctima, y no puede de víctima ser transformada en autora⁵²⁴. También RODRÍGUEZ ESTÉVEZ opina que la “crisis económica” *per se* no inhibe al cumplimiento de las obligaciones tributarias pues la organización de toda empresa implica la asunción de obligaciones tanto jurídicas como sociales⁵²⁵.

⁵²³ BUENO CHOCANO, Patricia. “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en la legislación peruana”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. N° 37, Diciembre de 1999, p. 56.

⁵²⁴ GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Comentarios ao Código Tributario Nacional*, Saraiva, Vol 2, San Pablo, 1998, ps. 262.

⁵²⁵ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan M. *El derecho penal...* p. 133. Al comentar el fallo de la Corte Suprema en la causa “Lambruschi”, del 31.10.97, LL 1998-B, 817, relativo a la aplicación de la ley penal tributaria por incumplimiento de ingresar retenciones de aportes y contribuciones a la seguridad social, practicadas –según la contabilidad–, señala “del precedente en estudio se desprende que ante la disyuntiva

Opino que no puede generalizarse una opinión firme en un sentido o en el otro. Todo dependerá de la prueba que pueda esgrimirse. El criterio que no admite la justificación por las dificultades económicas podría fundarse en el hecho de que la empresa y necesariamente su administrador societario también, desarrollan actividades comerciales en el mundo de los negocios en cuyo ámbito se incurre permanentemente en los riesgos inherentes de toda actividad, ese es el sentido de ser empresario –a pesar de que esta tesitura se encuentre devaluada en el contexto de la realidad argentina imperante-. Pero de lo que se trata es de vincular esas dificultades con la conducta del administrador societario, y éste sujeto, si no recibe los fondos de la sociedad no podrá cumplir, por tanto, la empresa será responsable del incumplimiento pero él no será responsable solidario.

Otra situación diferente es aquella en que el administrador societario cuenta con los fondos, escasos y los destina al pago de otras obligaciones generales de la sociedad, incumpliendo las obligaciones tributarias. En tal circunstancia la responsabilidad solidaria es evidente pues, aún cuando no existe un orden de prelación en el pago de las obligaciones de la sociedad, no puede ser interrumpido el normal cumplimiento de las obligaciones fiscales y, ante su incumplimiento, el ordenamiento tributario cuenta con los reactivos para imponer consecuencias sancionatorias frente a tal incumplimiento. Por esta razón el administrador societario será responsable solidario indefectiblemente.

de pagar los tributos a la seguridad social y cerrar la empresa, el empresario deberá optar por pagar los impuestos, salvo que la crisis sea tan evidente y manifiesta que acarreee indefectiblemente su parálisis (cuestión que tendrá que demostrar ante los jueces de instancia)... la crisis económica de la empresa no constituye per se una excusa justificante ni disculpante de la conducta típica... en definitiva, la propia quiebra constituye un riesgo inherente a la actividad empresarial, ante lo cual no cede, en principio, la obligación de tributar. Ciertos roles importan determinados deber que cumplir: esas son las reglas del juego”.

Se exhibe como un *sinsentido* jurídico interpretar el alcance de privilegiar un tipo de gastos (resolver pedidos de quiebras o atender demandas judiciales) como los directores intentaron en la causa “Calvo”, pues en un caso así la empresa luce inviable, lo cual me parece que esa circunstancia no autoriza a no cumplir con las cargas tributarias, a riesgo de afectar al logro del bien común, que es el fin del Estado.

No se me escapa la posibilidad que brinda el art. 274 de la ley de sociedades al director –aunque no exenta de complejidad en la práctica- de dejar constancia escrita de su oposición o protesta sobre decisiones que toma la sociedad, cursando la misma al síndico de manera de preconstituir una prueba eximente de responsabilidad, no tiene entidad suficiente para neutralizar la obligación de contribuir, pues si ello fuere posible, la garantía constitucional de igualdad quedaría ostensiblemente desvirtuada.

El criterio subjetivo de responsabilidad se proyecta sobre la aplicación de la responsabilidad solidaria del administrador de la sociedad y depender de las especiales circunstancias imperantes en la empresa y las probanzas de las mismas a fin de que operen como causa eximente de responsabilidad.

Pero el administrador estará, siempre, con las dificultades propias del ejercicio de su cargo pues, si por ejemplo, cuenta con escasos fondos y paga las obligaciones tributarias y desatiende el pago de una sentencia del fuero laboral, en las que usualmente se responsabiliza solidariamente al presidente de la sociedad como regularmente ocurre con las sentencias de este fuero las que condenan a la sociedad empleadora y solidariamente al presidente de la entidad (asumiendo que también este es el responsable solidario al que se refiere la ley tributaria), dicho sujeto en tal situación no será responsable solidario en materia tributaria pero sí lo será en materia laboral, respondiendo por el cumplimiento de dicha sentencia laboral con sus bienes propios.

En suma, si el administrador societario no cuenta con los fondos para el pago de las obligaciones tributarias de la sociedad, no será responsable solidario por ausencia de uno de los recaudos esenciales previstos en el art. 8 inc. a) de la LPT, cual es el de contar con los fondos para el pago, si no tiene esos fondos, no será solidariamente responsable. Por el contrario, cuando el administrador societario cuenta con los fondos pero siendo estos de una magnitud insuficiente para dar cumplimiento a las obligaciones de la sociedad, privilegia el pago de algunas de ellas relegando el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este caso no podrá esgrimir jurídicamente el argumento en el sentido de que la sociedad lo colocó en imposibilidad de cumplir.

18.2. Enfoque de la jurisprudencia

La jurisprudencia no es pacífica ante este planteo, por lo que se hallan precedentes que diluyeron la responsabilidad por razones exclusivamente de dificultades económicas de la sociedad como otros precedentes en que esta argumentación se rechazó de plano.

El TFN en la causa “Calvo” y en la causa “Diéguez” se refirió a los alcances de la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con los deberes fiscales. Los directores acreditaron con la pericia contable producida sobre las dificultades financieras por las que atravesaba la empresa. Además acompañaron copia del acta del directorio en la que los directores manifestaron que la empresa no podía dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales por carecer de fondos suficientes, considerando que debería dársele prioridad absoluta a la obtención de recursos con ese fin. No obstante los directores fueron deslindando los fondos que iban ingresando a la empresa, a la atención de las demandas judiciales y pedidos de quiebra que se le habían promovido en su contra y no al pago de los impuestos adeudados por la sociedad, violando de esta manera el mandato de la

norma relativo a pagar al Fisco con los recursos que disponían. Así, el Tribunal Fiscal resolvió que la sociedad no los había colocado en imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus obligaciones⁵²⁶.

La CNACAF en la causa “Gutierrez” sentenció que “si por las funciones que el interesado cumplía en la sociedad, así como su lugar de residencia, sumado a ello la falencia de la empresa, surge con claridad que no estuvo en condiciones de cumplir con los deberes a cargo de aquella, corresponde excusarlo de la responsabilidad solidaria establecida en la ley, sin que ello implique que toda responsabilidad se ha extinguido en virtud de la quiebra, toda vez que luego de dirigirse el fisco nacional contra los bienes de la sociedad en el trámite pertinente de la quiebra, y si ellos no alcanzan, podrá accionar contra otros responsables en la medida en que se acredite que

⁵²⁶ “Calvo, Luis E. y otros”, TFN, sala D, del 5.4.73, DF XXII-B, 741. En este fallo se estableció que, si bien es cierto que de la copia del acta de la reunión que el directorio de dicha firma celebrara con fecha 19/6/1963, se desprende que en ese acto los recurrentes manifestaron que la sociedad en cuestión no podía dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales por carecer de fondos suficientes, considerando que debía dársele prioridad absoluta a la obtención de recursos con ese fin, lo cierto es que, a pesar de ello, fueron destinando los fondos que iban ingresando a la empresa a la atención de las demandas judiciales y pedidos de quiebra promovidos en su contra y no al pago del tributo adeudado por la firma, violando así el deber que la ley fiscal les impuso de pagar el impuesto al Fisco con los recursos de que disponían el art. 17, inc. 40, ley 11683, t.o. 1960. En consecuencia, y contrariamente a lo sostenido por los apelantes, es dable considerar que la empresa no los ha “colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales”, por lo que cabe concluir que no juega en la especie la exención de responsabilidad que prevé la segunda parte del inciso 1) del artículo 19 de la ley 11683 (t.o. 1960). En igual sentido, el TFN interpretó en la causa “Diéguez, Alfredo” del 28/03/1977 que procede la defensa basada en que la sociedad los colocó en la imposibilidad de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales de la misma.

éstos han incumplido algún deber impositivo que estuviere a su cargo”⁵²⁷.

El mismo tribunal en la causa “Distribuidora Lincoln” sentenció que debe confirmarse la sentencia del Tribunal Fiscal en cuanto confirma la responsabilidad solidaria de un socio de una sociedad de hecho respecto del impuesto al valor agregado, pues habiendo el recurrente intentado demostrar que los restantes socios retiraron la documentación de la sede de la entidad, no arbitró los medios probatorios tendientes a acreditar la correspondencia entre tal hecho y las operaciones que originaban el ajuste fiscal⁵²⁸.

Así como en la petición de medidas cautelares contra acciones del Fisco, sin perjuicio de la interpretación estricta de esta clase de medidas, las exigencias respecto del peligro en la demora pueden atenuarse cuando existe el riesgo de un daño de extrema gravedad como sería el cierre inmediato de la actividad empresarial con sus efectos perniciosos para el interés general, como fuera admitido por alguna jurisprudencia⁵²⁹.

⁵²⁷ “Gutierrez, Emilio”, CNACAF, Sala II, del 9.10.80, DF XXX-B-811. En esta causa la Cámara Federal eximió del cargo de responsable solidario al director que acreditó la imposibilidad de cumplir con los deberes fiscales pues, de la probanzas de las actuaciones se desprende que al actor, atento a la naturaleza de sus funciones en la sociedad de que se trata -no controvertidas por el Fisco Nacional- y el lugar habitual de su residencia, ello unido a la situación de falencia de la contribuyente -dispuesta con anterioridad a todo procedimiento incoado para establecer la responsabilidad solidaria del actor-, no puede atribuírsele dicha responsabilidad por la deuda fiscal discutida en la causa, con arreglo a lo establecido en el artículo 18, inciso 1), de la ley 11683 (t.o. 1968), desde que queda demostrado que la sociedad anónima a la que pertenecía lo colocó en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales.

⁵²⁸ “Distribuidora Lincoln, Sociedad de Hecho” de fecha 8.9.94, la CNACAF, Sala II.

⁵²⁹ CNACAF, Sala III “Cornejo, Agustín SRL c/ Estado Nacional s/ ordinario, del 5.7.85; Sala II, “La Anunciada” del 30.4.85 y “Bodegas y Viñedos Iglesias Gerardo y Cía.”, del 10.5.85.

Tratándose de una obligación de tipo fiscal no prosperó el argumento esgrimido por el responsable solidario en el sentido de que, existiendo simultáneamente créditos contra el estado (aunque fueran otras reparticiones) la responsabilidad no prosperaba. En efecto, se ha rechazado –en un pedido de quiebra formulado por la repartición estatal acreedora- que "no es admisible que el Estado no cumpla con sus obligaciones y, avanzando sobre ello, pida la quiebra de su acreedor, lo que importa afirmar su insuficiencia patrimonial, siendo que en la especie concreta, tal insuficiencia estaría determinada por su propio incumplimiento. Ello no puede ser acogido; no a título de hacer valer una compensación, sino a fin de no oír a quien vuelve contra sus propios actos"⁵³⁰.

En otro precedente, el director imputado por responsabilidad tributaria solidaria en una empresa de seguros, esgrimió para eximirse de responsabilidad, sus dificultades de salud y la inmanejable situación financiera de la compañía que le vedaba toda posibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales debido a que había sido revocada la autorización administrativa para operar en el rubro seguros. El Tribunal Fiscal de la Nación, que juzgó la situación, confirmó la responsabilidad solidaria de aquel, debido a la deficiente prueba de los extremos invocados por el director imputado, sin que ello implique caer el en un criterio objetivo de responsabilidad. En efecto, en la causa "Magliano"⁵³¹ el TFN falló en expresando que "...El presidente de una sociedad apeló la resolución de la D.G.I. mediante la cual se le determinó la responsabilidad solidaria respecto de la deuda que mantenía con dicho organismo la empresa que representaban. Sostuvo que la situación económico-financiera de la empresa vedaba la posibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales y por otro lado, que su estado de salud le imposibilitaba

⁵³⁰ CNCom., Sala D, 18/5/79, R.A.L. s/quiebra; LL 1981-B, p. 376.

⁵³¹ "Magliano, Antonio Nicolás s/ apelación", TFN, del 29.11.01, Impuestos N° 5, Marzo 2002.

administrar y disponer de los fondos. El Tribunal Fiscal confirmó la resolución recurrida. A fin de demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para asignar la responsabilidad solidaria al presidente de una sociedad, es inatendible la invocación del estado de salud si no se acredita a través de evidencias -instrumentación de una licencia, remoción o renuncia- efectivamente el apartamiento del cargo. La renovación de la autorización para operar en seguros y la liquidación de la compañía son elementos que denotan un cierto grado de deterioro de la situación económico-financiera pero que no son idóneos para eximir de la responsabilidad solidaria al presidente de la firma, si a partir de ellos no se puede establecer la determinación de la existencia y cuantía de fondos suficientes para atender las obligaciones fiscales".

La imputabilidad de la responsabilidad del Director ante la circunstancia de que se hubiera presentado a verificar el crédito en el proceso concursal o en la quiebra no obstaculiza el accionar fiscal frente a los deudores solidarios, por cuanto intenta garantizar el cobro de su acreencia. Precisada la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, de ello se pueden extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de la categoría de deudor solidario⁵³².

Los meros argumentos, vinculados con la situación patrimonial de la empresa, esgrimidos por un administrador –en el caso presidente del directorio- lo colocó en la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales, no son suficientes y procede la responsabilidad personal y solidaria de aquel. Ello en razón de que no se concretó ninguna prueba sobre la impotencia de la empresa y que por ello colocó al sujeto en imposibilidad de cumplir, limitándose la parte a argumentaciones dogmáticas⁵³³.

⁵³² “Kerszkowski, Rosa Susana, s/ recurso de apelación - impuesto al valor agregado” TFN, Sala A, 26-03-01.

⁵³³ “Ostachi, Juan C.”, TFN, Sala C, del 29.12.97

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN:978-84-692-7929-8 /DL:T-2057-2009

SECCION IV

EFFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

19. EFECTOS DEL ACTO DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOBRE EL ADMINISTRADOR

No es posible aplicar automáticamente las normas sobre responsabilidad en estudio. Con motivo del incumplimiento de cualquier deber tributario es necesario un acto jurídico emanado de la autoridad fiscal por el cual se le impute la responsabilidad al administrador –acto de derivación o atribución de responsabilidad- y se convierte en el presupuesto jurídico necesario a efectos de exigir responsabilidad a los administradores de la sociedad. Sin la existencia de ese acto jurídico es improcedente la posterior exigencia de responsabilidad al administrador por tanto es trascendental en la figura que analizamos ya que tiene el efecto directo transformar una situación abstracta de responsabilidad plasmada en la ley y que inicialmente estaba condiciona, en una deuda tributaria líquida y exigible⁵³⁴.

⁵³⁴ BARRACHINA JUAN, E. *Op. cit.*, p. 42.

El efecto jurídico inmediato es el de convertir al responsable solidario en una especie de deudor principal pues responde personalmente (con su propio patrimonio) por las deudas de la sociedad, que es el contribuyente, aún cuando ha sido ajeno a la relación jurídica inicial que el legislado tuvo en cuenta, midiendo la capacidad contributiva, para elevar a la categoría de contribuyente a la sociedad. Insisto en este concepto porque es una acabada prueba de que el principio de capacidad contributiva, a veces, se encuentra ausente en la obligación de contribuir.

Esta responsabilidad depende, para que sea efectiva, del cumplimiento de la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal a la sociedad (cfr. art. 8 inc. a- de la LPT). Incluso luego de esa intimación administrativa a la sociedad, ésta podría regularizar la situación sin que haya surgido –a la vida jurídica- la responsabilidad solidaria del administrador.

El régimen legal de los administradores de personas jurídicas está configurado, además de por lo que disponga la legislación civil y mercantil, por esta situación abstracta para ellos en la ley procesal tributaria que les proyecta por sobre ellos una responsabilidad potencial que aparecerá sólo cuando el contribuyente cometa una infracción, incumpla un gravamen o cese su actividad, pero esa responsabilidad está latente desde el mismo momento en que adquieren la condición de administrador de la sociedad.

Si consideramos que esa responsabilidad es potencial ¿podría evaluar el fisco asegurar el cumplimiento de la obligación del contribuyente a través de medidas cautelares sobre el administrador en aquellos casos en que pueda demostrar los extremos de verosimilitud del derecho, peligro en la demora –que son los que justifican la adopción de una acción cautelar-?

Nuestro derecho positivo autoriza a la adopción de tales medidas, inclusive contra los responsables solidarios, pues el artículo 111 de la LPT, textualmente expresa: “En cualquier momento la

Administración Federal de Ingresos Públicos podrá solicitar embargo preventivo, o en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios y los jueces deberán decretarlo en el término de 24 horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste. Este embargo podrá ser sustituido por garantía real suficiente, y caducará si dentro del término de 300 días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la Administración Federal de Ingresos Públicos no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal. El término fijado para la caducidad de dicho embargo se suspenderá, en los casos de apelaciones o recursos deducidos ante el Tribunal Fiscal de la Nación, desde la fecha de interposición del recurso y hasta 30 días después de quedar firme la sentencia del Tribunal Fiscal”.

Opina BARRACHINA JUAN que esta responsabilidad es propia de la función de administrador que, “no obstante, se encuentra en situación de suspenso mientras no se realicen las condiciones previstas legalmente para su exigibilidad, puesto que ésta depende de un suceso a la vez futuro e incierto, lo que no impide que la Administración pueda adoptar, en el caso de que esa exigibilidad pueda ir ganando sustantividad, las medidas cautelares que sean procedentes”⁵³⁵.

⁵³⁵ BARRACHINA JUAN, E. *Op. cit* p. 44. Señala el autor que “con anterioridad a la declaración de fallido de los deudores principales, en este caso, la sociedad, el ‘rogano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda por parte del futuro responsable... las medidas cautelares que se puedan adoptar son de distinta índole en función de la naturaleza o circunstancias de cada caso y deben siempre tener como fin la prevención necesaria para garantizar el posterior pago de la deuda tributaria. La dificultad que aparece en el reconocimiento de esta postestad que se reconoce al órgano de recaudación “ex ante” es precisamente, cómo poder justificar que con anterioridad a la declaración de fallido, se pueden adoptar medidas cautelares contra los administradores cuando éstos todavía no tienen la condición de deudores principales, por cuanto no se les ha

Cuando el Fisco traba la medida cautelar, si la Justicia no hace lugar a la procedencia de responsabilidad solidaria por las razones que fueren, el embargo que se trabe contra el contribuyente, directores, consejeros y todo otro administrador de la sociedad debe ser levantado de inmediato⁵³⁶.

No obstante que el fisco en cualquier momento puede articular medidas cautelares, siendo la condición de responsable solidario latente surgiendo a la vida jurídica sólo cuando el contribuyente principal –la sociedad- no cumple con la intimación administrativa para cumplir con su obligación, interpreto que si privilegiamos –como debe ser- el valor Justicia, el Fisco no debería trabar estas medidas contra la persona física del administrador de la sociedad hasta el momento en que la sociedad no cumple con la intimación administrativa, pues el administrador –aún siendo responsable solidario- ese carácter se pondrá en acto sólo a partir de transcurrido aquel lapso respecto del contribuyente.

20. INEXISTENCIA DEL BENEFICIO DE EJECUTAR PREVIAMENTE LOS BIENES DE LA SOCIEDAD

La solidaridad que impone el art. 8 inc. a) de la LPT es impropia, en razón de que el fisco debe intimar al deudor, conforme textualmente reza dicha norma al establecer "...si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su

declarado aún en tal condición, ya que la declaración de fallido es "conditio sine qua non" para la procedencia del acto de derivación de responsabilidad".

⁵³⁶ "DGI c/Frumento, Rodolfo" - Cámara Federal de Rosario, Sala B, del 27.7.94, Cfr. Errepar, voz Procedimiento, N° 17. En el caso se habían trabado embargos preventos sobre los bienes de una cooperativa, de sus consejeros y de dos consejeros suplentes los que resultaron inaplicables por no acreditarse el extremo de subjetividad en el obrar en los agentes imputados.

situación fiscal dentro del plazo fijados por el segundo párrafo del artículo 17...”

Más allá del mandato legal, el criterio de la Autoridad de aplicación sería otro si se considera que el Dictámen 25/98, interpreta que "1) Es facultativo de este Organismo iniciar simultáneamente la determinación de oficio en cabeza del contribuyente directo y del o de los responsables solidarios siempre que, respecto de estos últimos, se postergue la intimación de pago hasta tanto el contribuyente incumpla con su propia intimación administrativa. 2) El ejercicio de dicha facultad queda supeditada al hecho de que la determinación simultánea sea necesaria para resguardar el interés fiscal. 3) La intimación de pago efectuada al contribuyente directo suspende el curso de la prescripción para determinar la obligación del responsable solidario"⁵³⁷.

⁵³⁷ En este Dictámen 25/98, del 22.7.98, el Departamento Asesoría Legal Tributaria emitió esta opinión instruyendo a los cobradores fiscales a apelar el fallo del TFN en la causa “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva s/Recurso de Apelación”, en donde el Tribunal hizo lugar a la excepción de nulidad presentada contra la resolución de este organismo que determinó de oficio la responsabilidad solidaria de los integrantes de la comisión directiva del club, por ser ella en forma extemporánea, y sin que se verifique el presupuesto de hecho y de derecho que legitime tal decisión. La opinión de esta Asesoría legal se basó, por un lado, en que el fallo intimaba al pago por la obligación determinada de oficio en el Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Sorteos y Concursos Deportivos, solamente al responsable principal. Por otro, en dicho fallo se determinaba de oficio la responsabilidad solidaria de los integrantes de la comisión directiva del club, sin intimar a su respecto el ingreso del tributo, y por ende, no habiendo intimación a los responsables, se estaría siguiendo el criterio que fundamenta el fallo adverso en cuestión. Siendo tales sujetos personalmente responsables de las infracciones materiales y formales vinculadas a la determinación del tributo, les aplica la sanción del artículo 45 de la LPT y se intimó a su pago. íntima su ingreso. Jurídicamente se fundó en el art. 58 de la LPT (t.o.1978 y sus modificaciones) que "Son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo agregado a continuación del 42 y en los artículos 43, 44, cuarto artículo incorporado después de éste, 45, 46 y 47, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o

Sin embargo, en una sentencia de la CNACAF, Sala IV – confirmando el fallo apelado del TFN- se resolvió aceptando la tacha de nulidad del acto determinativo de responsabilidad solidaria que había esgrimido el actor, con un fundamento que –en mi opinión- evidencia un error conceptual encomiable y confirma la naturaleza impropia de la solidaridad. Es decir, desde la perspectiva de estricta Justicia es justo que primero se ejecute al contribuyente principal –la sociedad- pero no sería ello lo que resulta de la letra de la ley.

En efecto, en la aludida sentencia se establece que los directores, gerentes y demás responsables solidarios, no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, ya que no es una obligación propia, sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, continúa la sentencia, razón por la cual los administradores tienen el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la ley. Ello, señala la CNACAF, Sala IV, radica en que la responsabilidad de los administradores sociales tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto y se basa en el principio jurídico de la culpa, pudiendo efectivizarse si el deudor no cumple la intimación efectiva del pago. Finaliza el fallo estableciendo que, si

formal (artículos 16 y 17) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros cinco (5) incisos del artículo 16" (redacción análoga a la actual). Ello obedece a que por expreso mandato legal, cuando este organismo determine de oficio la obligación tributaria, y surjan infracciones vinculadas a ella, deberá aplicar las sanciones correspondientes en la misma resolución que determina el gravamen pues, en caso contrario, y siendo ésta la oportunidad en que se verifican los elementos objetivos del artículo 76 de la ley ritual, se entendería que este organismo no encontró mérito para imponer las sanciones, con la consiguiente indemnidad.

bien el Estado persigue en la relación jurídica tributaria su propio interés de recaudar el tributo, este objetivo ha de alcanzarlo de conformidad con los principios que trascienden el caso particular⁵³⁸.

Pero la responsabilidad es solidaria, no subsidiaria. La ley no exige –injusta e inequitativamente- el previo pago al deudor principal, es decir, al contribuyente, sino que la ley obliga a intimarlo administrativamente.

Asimismo el TFN revocó la acción promovida contra el Fisco nacional contra un responsable solidario con fundamento en que no se cumplió con reclamo al deudor principal, con carácter previo. Enfatizo que la ley expresamente omite el término subsidiariedad, sólo utiliza el de solidaridad. El TFN considera que existe un orden de prelación (primero, que se intime al contribuyente, segundo, cuando el primero no responde, que se intime al responsable solidario) y considero que es la interpretación correcta desde la perspectiva de los principios jurídicos. Con ello estoy absolutamente de acuerdo, sin embargo la norma sólo referencia a los conceptos de “intimación administrativa” y se refiere al término jurídico de “solidaridad” y no al de “subsidiariedad”⁵³⁹. Una vez más observamos la importancia de los principios jurídicos por la simple descripción de la norma positiva.

⁵³⁸ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99. El fallo del TFN, Sala B, del 26.6.98, confirmado por la Excm. Cámara, dispuso que correspondía hacer lugar al planteo de nulidad, impetrado por los responsables solidarios con relación a la determinación del impuesto a los premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos, accesorios y multa, ya que se requiere de la intimación administrativa previa, para poder constatar el incumplimiento por parte del intimado (responsable por deuda propia), que la deuda haya quedado firme por el transcurso de los plazos previstos legalmente, que son los que en definitiva darán fundamento a considerar incumplida la intimación. Tal argumentación se hace extensiva a aquellos casos en los que el contribuyente recurre al TFN por vía de apelación que, con sus efectos suspensivos, dilata la posibilidad, hasta la sentencia respectiva, de poder constatar la existencia del incumplimiento, que habilitaría la vía contra el responsable por deuda ajena.

⁵³⁹ “Funes, Alejandro Nicolás”, TFN, Sala D, del 14.4.97

En las VIII Jornadas del ILADT se recomendó esta tesis y la comparto en plenitud: la responsabilidad solidaria debe “hacerse efectiva sólo cuando no sea posible percibir el tributo directamente de la empresa contribuyente. A tal efecto es recomendable organizar esta responsabilidad por deuda ajena con características análogas a la de la responsabilidad subsidiaria o la fianza regulada por el derecho privado. En el caso de que la ley haga referencia a la responsabilidad solidaria, la administración al hacer uso del derecho de elección debería perseguir el cobro de su crédito en primer término contra la empresa contribuyente⁵⁴⁰”.

En un caso, el fisco libró boleta de deuda contra la vicepresidenta del directorio de la contribuyente esgrimiendo, entre otros argumentos de defensa, el hecho de que no se había intimado previamente a la contribuyente, que estaba en situación de falencia, pues no había intentado la verificación del crédito o agotado el intento de cobro por tratarse de una empresa que poseía bienes para responder a los compromisos tributario; también esgrimió que nunca dispuso de los fondos de la empresa para el pago de los impuestos⁵⁴¹.

En suma, interpreto que los administradores no gozan de un beneficio de excusión ni el de división aunque sí el derecho de que el

⁵⁴⁰ VIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Lima, Perú, 1977 (publicación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Estatutos y Resoluciones de las Jornadas, Montevideo, 1993).

⁵⁴¹ "Fisco Nacional c/Pesaresi, Nelly Amanda Sileoni de s/ejecución fiscal", del 7.7.98, Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo N° 7, Secretaría N°14, registrado en Errepar, voz Procedimiento N° 26, ejecución fiscal, la Juez sostuvo que “la responsabilidad solidaria de los directivos de sociedades anónimas establecidas por el artículo 18 de la ley 11683 radica en la presunción de que son ellos quienes ejercen la dirección y control de la empresa y, por tanto, puede hacerse recaer también sobre ellos la obligación de pago de los tributos que adeude la sociedad. Pero dicha obligación no funciona si quien figura en los cargos de dirección no es quien efectivamente tiene el control y la disponibilidad de la empresa y de sus bienes, siéndole totalmente ajena la posibilidad de que intervenga en el pago de tributos”.

fisco exija previamente el pago al deudor principal (la sociedad) conforme expresamente lo dispone el art. 8 inc. a) de la LPT⁵⁴², con la intimación administrativa previa y será obligación, también del fisco para que arbitre los medios procesales necesarios para permitir el derecho de defensa al administrador lo cual implicará, desde una perspectiva de la lógica del procedimiento y de la economía procesal que incorpore -a las actuaciones administrativas de determinación de deuda- al responsable solidario, inclusive antes de finalizar con el procedimiento determinativo de oficio.

21. EFECTOS DEL PAGO POR PARTE DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

El tema esencial será desarrollado en el punto que sigue, cual es la respuesta al interrogante acerca de si el administrador de la sociedad, que ha dado cumplimiento a la obligación del contribuyente, tiene o no derecho a recuperar las sumas pagadas.

Pero también existe otro efecto inmediato del acto de responsabilidad sobre el administrador, cual es el que la sociedad que no ha podido cumplir con sus obligaciones tributarias, se encuentra en impotencia patrimonial que justifica que se indague si debe pedirse la quiebra de la misma. En España, por ejemplo, es un requisito *sine qua*

⁵⁴² FREYTES, Roberto O.” Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónima” DF XXVII-B, p. 714. “...la responsabilidad surge con posterioridad a la celebración a la celebración del hecho imponible, y a raíz de la conducta del responsable del impuesto y se basa en el principio jurídico de la culpa, pudiendo ser hecha efectiva si el deudor (la sociedad) no cumple la intimación administrativa de pago. Todo ello indica que no se está frente a una obligación solidaria strictu sensu, sino a una de carácter accesorio o subsidiario, con naturaleza de fianza.”

non la ejecución forzosa sobre el patrimonio de la sociedad que incumple y también su declaración de quiebra⁵⁴³.

El Fisco deberá evaluar el pedido de quiebra de la sociedad pues no ha podido cumplir con sus obligaciones de pago. En caso de quedarse el fisco únicamente con el cumplimiento del responsable solidario por su especial característica (ser administrador de la sociedad con poder de decisión en las cuestiones tributarias) la sociedad acusa una importante dificultad para seguir con sus negocios, por esa impotencia patrimonial para hacer frente a un acreedor, en el caso el Estado a través del fisco.

Es esta última un efecto necesario del acto de declaración de responsabilidad⁵⁴⁴.

⁵⁴³ El párrafo 5 *in fine* del art. 41 de la actual LGT dispone: "...5. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración del fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios".

⁵⁴⁴ BARRACHINA JUAN, E. *Op. cit.* 45, en la que señala que "la declaración de fallido del deudor principal, esto es, de la sociedad mercantil... es el fundamento que justifica la derivación de responsabilidad a los responsables subsidiarios [esto para el ordenamiento español pues en el argentino el responsable es solidario] y tanto es así que en caso contrario, cuando no exista declaración de fallido, el acto posterior de derivación de responsabilidad deviene nulo. Una vez declarados fallidos los deudores principales... Pero la declaración de fallido de los deudores principales requiere inexcusablemente una declaración formal en el sentido, tal como expresamente reconoce la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1994, entre otras, con observación de los requisitos que se contienen en el Reglamento General de Recaudación cuando ello no se ha producido en realidad, todas las actuaciones posteriores del órgano de recaudación serán nulas de pleno derecho, por faltar el presupuesto formal que fundamenta la acción administrativa de cobro dirigida a los responsables subsidiarios a través del acto de derivación de responsabilidad. La previa declaración de fallido del sujeto pasivo constituye, pues una justificación técnico jurídica que se refiere, exclusivamente, a una determinada persona y que tiene lugar, como ya se ha indicado cuando se produce, respecto de la deuda tributaria cuya derivación se pretende, el estado de crédito incobrable... Lo mismo cabe decir cuando el órgano de recaudación no intenta siquiera hacer

22. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR FALLECIMIENTO DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

En materia sancionatoria –aunque limitada a ciertas sanciones– dispone la última parte del art. 54 de la LPT que la acción se extingue por la muerte del infractor. En efecto, esta norma textualmente reza: “Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada” .

En un fallo que mezcla una serie de conceptos relativos a la naturaleza de la responsabilidad solidaria (interpreta que es una obligación accesoria de garantía, de carácter personal y también la considera como una sanción de naturaleza penal) siendo de cuño marcadamente represivo y por el principio de personalidad de la pena, la muerte del administrador extingue su responsabilidad, la cual no puede traspasarse a los herederos de dicho administrador⁵⁴⁵. La responsabilidad solidaria se considere como una obligación accesoria de garantía (de carácter personal) o como una sanción de naturaleza penal, ello no empece a que se privilegie el principio de la personalidad de la pena.

excusión previamente de los bienes del sujeto pasivo y no consta en el expediente correspondiente actuación alguna tendiente al cobro de la deuda tributaria, o bien, quedan bienes en el patrimonio del deudor principal contra los cuales no se ha dirigido acción de cobro por vía de apremio...” También señala DELGADO GARCÍA, Ana María en “*La derivación de la responsabilidad tributaria*” Tecnos, Madrid, 1996, p. 13 que “... para que la Administración pueda exigir al responsable subsidiario, resultan indispensables los siguientes presupuestos: por una parte, la declaración de insolvencia del deudor principal, o del responsable solidario en caso de existir, una vez finalizada la vía ejecutiva de apremio sin éxito en cuanto al pago de la deuda tributaria...”.

⁵⁴⁵ “Juan Alberto Arano, Alejandro Hugo Di Croce y Emilio Francisco Donato (Integrantes de la Ex Dadai SRL”, TFN, Sala C, del 17.9.01.

CAPÍTULO SÉPTIMO

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL DERECHO PÚBLICO PROVINCIAL

En el Derecho público provincial, encontramos normas análogas a las transcriptas que garantizan la aplicación de la sanción en caso de incumplimiento, por parte de la sociedad de las obligaciones tributarias provinciales, citando en lo que sigue tan solo cuatro ordenamientos locales.

1. CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

La ley Provincial N° 10.397 (t.o. 2004) que es el Código Fiscal establece que los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas, son responsables en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente principal y por consiguiente, esa responsabilidad comprende a las obligaciones tributarias de las sociedades que representan y administran.

El regimen legal se inicia con el artículo 17 que textualmente dispone que: “Cuando un mismo acto, operación o situación que origine obligaciones fiscales sea realizado o se verifique respecto de dos o más personas, todas serán consideradas como contribuyentes por igual y obligadas solidariamente al pago del gravamen en su totalidad, salvo el derecho del Fisco a dividir la obligación a cargo de cada una de ellas.

Los actos, operaciones o situaciones en que interviniese una persona o entidad se atribuirán también a otra persona o entidad con la cual aquella tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas o entidades pueden ser consideradas como constituyendo una unidad o conjunto económico que hubiere sido adoptado exclusivamente para eludir en todo o en parte obligaciones fiscales.

En este caso, ambas personas o entidades se considerarán como contribuyentes codeudores de los gravámenes con responsabilidad solidaria y total”.

Además, el artículo 18 inciso 2 textualmente establece que: “Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas: (...) 2) Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas, civiles o comerciales, asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica, como asimismo los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible (...)”.

Vinculado a esta norma se encuentra el actual artículo 21 que señala que “Los responsables indicados en los artículos 17º y 18º, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.

Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes.

Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.

El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”.

La solidaridad del Código Fiscal provincial tiene naturaleza específicamente tributaria razón por la cual los principios de derecho privado se aplican en tanto no resulten incongruentes con la finalidad de la ley fiscal, o en tanto no resulten modificadas por ella. Los administradores o quienes disponen de los contribuyentes por razón del mandato que tengan y los integrantes de los órganos directivos de la sociedad, son los responsables por el actuar en lugar de otro.

Señalan GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE sobre este regimen, que los “responsables solidarios no son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una actuación condicionada a la actuación de la otra parte, lo que no ocurre: el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste”⁵⁴⁶

⁵⁴⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 37. La

Uno de los efectos de la solidaridad que, como sabemos, constituye la característica principal de ella, radica en que el fisco tiene facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente. La responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto, atribuida a directores de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios, importa responsabilidad a título represivo pues se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al fisco con los recursos que administran o de que dispongan. Pero dicha responsabilidad, al igual que en el orden nacional, se desvanecerá si el administrador imputado demuestra que sus representantes, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir en forma correcta y oportunamente sus obligaciones fiscales o, también, demostrando que las funciones no guardaban relación con el hecho imponible imputado; acreditando que entre sus funciones no se encontraran la de manejar los fondos sociales. Sin embargo, a diferencia del régimen nacional, en este caso la prueba está condicionada a un documento o acto fehaciente en el sentido de que los administradores puedan acreditar que han intimado al responsable principal a cumplir. Expresamente el art. 21 del ordenamiento provincial citado requiere, para la eximición de la responsabilidad del administrador, la prueba compleja: "...si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva ..." En los hechos, esta prueba es de difícil obtención pues implicaría un fuerte conflicto de intereses entre empleador y empleado, es decir, entre el contribuyente principal y el administrador.

jurisprudencia provincial ha remarcado el criterio de la solidariadad. En efecto, en "Frigorífico del Sud Este S.A.", TFABA, sala II, del 5.10.00 interpretó "que hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o mas sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, razón por la cual el fisco acreedor tiene facultad de exigir a una cualquiera de ellos la totalidad de la deuda."

De las normas transcriptas pueden obtenerse diversas conclusiones. En primer lugar, es claro que la ley califica la responsabilidad como solidaria⁵⁴⁷, lo cual implica que los administradores de entes colectivos responden en un mismo plano con las sociedades que representan, sin perjuicio de su derecho de eventualmente, accionar judicialmente contra la persona jurídica por la repetición de las sumas abonadas⁵⁴⁸.

En segundo lugar, debe destacarse que el régimen de responsabilidad solidaria de los directores no sólo alcanza al pago del tributo omitido por la sociedad, sino que se extiende a las sanciones previstas en los artículos 52, 53 y 54 de la ley 10.397, a saber: multa por infracciones formales, multa por omisión de impuestos, y multa por defraudación.

En este sentido, y complementando las normas antes transcriptas, el art. 55 de la ley 10.397 establece: “En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 52, 53 y 54, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración. (...)”. En forma coincidente, señalamos que el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires ha confirmado la aplicación de sanciones a directores con base en dicha normativa⁵⁴⁹.

⁵⁴⁷ Son numerosos los dictámenes de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires que ratifican el carácter solidario de la responsabilidad fiscal de los directores. En tal sentido, pueden verse, entre otros: Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N°71/1999 del 28.9.99; N° 119/1999 del 1.12.99; N° 174/2000 del 29.9.00; N° 192/2001 del 30.10.01; N° 25/2002 del 10.1.02; N° 10/2003 del 10.1.03; N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁴⁸ Informe N°25/2002 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 10.1.02.

⁵⁴⁹ “Moren Prat S.R.L.”, TFABA, Sala III del 20.11.03; “Simet S.A.”, TFABA, Sala II, del 11.12.03; “Agricultores Federados Argentinos S.C.I.”,

La jurisprudencia provincial ha interpretado que el Estado con fines impositivos tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que le es propia. Esta tesitura no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta de los sujetos implicados, sino que acreditada su condición de administrador de los bienes del contribuyente, resultaba carga de dichos sujetos desvirtuar la presunción legal que pesa sobre ellos, en cuanto su condición de miembros del Directorio de la empresa y las responsabilidades inherentes a tales funciones, no aportándose ningún elemento atendible a fin de tener por configurada la eximente prevista en el artículo citado del Código Fiscal. Por tanto surge en forma expresa la responsabilidad solidaria respecto de los que administran o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en cuanto al pago de los gravámenes y sus accesorios. Para esta interpretación se prescinde de la influencia de las normas nacionales⁵⁵⁰.

TFABA, Sala II, del 27.11.03; "Empre S.A." TFABA, Sala III, del 8.7.03; "Eskabe S.A." TFABA, Sala I, del 13.11.03.

⁵⁵⁰ El deudor solidario no tiene beneficio de excusión. En "Correo Argentino S.A.", TFABA, Sala III, del 25.3.03 señaló "...Que en este tramo de la cuestión, no habrá de soslayarse que en razón de las disimilitudes esenciales entre la legislación nacional y la provincial en la temática que se trata, no resulta procedente la aplicación analógica o extensiva de doctrina o precedentes jurisprudenciales elaborados en torno a normativa diversa de la local..." También en los precedentes "Cimaq S.A." TFABA, Sala III, del 15.8.01 y en "Transporte Metropolitano General Roca S.A.", TFABA, Sala III, del 5.6.07 se interpretó que: "es inconducente discurrir si la ley 19.550 de Sociedades Comerciales adoptó o no la doctrina organicista, invocada por el recurrente, toda vez que la norma aplicable al caso de autos es el Código Fiscal que en forma taxativa legisla sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario, dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias, en igual sentido la doctrina."

1.1. Aplicación del régimen provincial de responsabilidad de los administradores

Se desprende que existen ciertas condiciones que deben verificarse para que proceda la aplicación de la responsabilidad solidaria en cabeza de los directores, a saber: (i) la configuración previa del hecho imponible en cabeza de la sociedad (contribuyente principal); (ii) la falta de pago del tributo a cargo de la sociedad, y la ausencia de disposición de fondos sociales para pagar las obligaciones tributarias de la sociedad, no obstante la intimación previa del director; (iii) que el incumplimiento sea atribuible en forma subjetiva al director de la sociedad; y (iv) una decisión jurisdiccional que atribuya al director la obligación de pagar el tributo no ingresado por la sociedad.

De esta afirmación surgen las siguientes notas distintivas:

a) Es imprescindible la configuración previa del hecho imponible en cabeza de la sociedad (contribuyente principal). No puede suponerse la existencia de un escenario de responsabilidad fiscal solidaria de directores, sin que previamente la sociedad haya verificado el hecho imponible de un tributo local, colocándose en la obligación de hacer frente al pago del impuesto en nombre propio.

En tal sentido, el artículo 16 de la ley 10.397 se refiere a los contribuyentes como aquellas personas “que realicen los actos u operaciones, o se hallen en las situaciones, que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria”, quienes son los responsables directos y principales del cumplimiento de la obligación tributaria.

b) Falta de pago del tributo a cargo de la sociedad, y ausencia de disposición de fondos sociales para pagar las obligaciones tributarias de la sociedad, no obstante la intimación previa del director. Para que se verifique la responsabilidad solidaria de los directores, es necesario

que la sociedad incumpla previamente con su obligación de ingresar el tributo, y no ponga a disposición de los directores los fondos económicos-financieros para hacer frente al pago de las deudas sociales.

En tal sentido el artículo 21 de la ley 10.397 establece que los directores de las sociedades responden solidaria e ilimitadamente por las deudas sociales, salvo que acrediten haber exigido a la sociedad los fondos necesarios para su pago.

Señalamos que la jurisprudencia ha ratificado que la responsabilidad solidaria de los directores requiere -además de otras condiciones que analizaremos más abajo-, que la sociedad no cumpla con sus obligaciones fiscales de pagar los tributos que correspondan, ni ponga a disposición de los directores, los fondos suficientes para dar cumplimiento con las obligaciones sociales exigidas por el Fisco Provincial, no obstante la intimación previa de los mismos⁵⁵¹.

c) El incumplimiento sea atribuible en forma subjetiva al director de la sociedad. En efecto, el artículo 21 de la ley 10.397 dispone, respecto del tema analizado, que “Los responsables indicados en los artículos 18 y 19, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan (...) que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva (...) Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales...”.

Con base en la norma citada, puede afirmarse que el mero hecho de ser director no implica asumir en forma objetiva y automática una responsabilidad solidaria por las deudas fiscales de la sociedad. Por el contrario, es necesario que quede acreditada la responsabilidad

⁵⁵¹ “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Empre S.A.”, TFABA Sala III, del 08.7.03.

subjetiva del director en la toma de decisiones que llevó a la sociedad a incumplir sus propias obligaciones tributarias⁵⁵². Destacamos que la jurisprudencia coincide en afirmar el carácter subjetivo de la responsabilidad de los representantes y/o administradores de sociedad⁵⁵³.

Por tanto no habrá responsabilidad de los administradores, por la omisión tributaria de la sociedad, quedará sin efecto en los siguientes supuestos:

i) Intimación del director a la sociedad de las sumas necesarias para hacer frente a los tributos sociales exigidos por el Fisco Provincial⁵⁵⁴.

ii) Insuficiente alcance de las funciones y facultades del cargo a desempeñar; el carácter de director suplente⁵⁵⁵.

iii) Imposibilidad de administrar o disponer de los fondos y bienes sociales para imputarlos al pago de las deudas sociales, y de supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁵⁵⁶.

⁵⁵² Informe N° 12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N° 71/1999 del 28.9.99; N° 47/2001 del 21-2.01; N° 10/2003 del 10.1.03; N° 29/2004 del 26.3.04; N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁵³ “Moren Prat S.R.L.”, TFABA, Sala III del 20.11.03; “Simet S.A.”, TFABA, Sala II, del 11.12.03; “Beraza, Eduardo y Tonillo Hnos.” TFABA, Sala I, del 4.11.03; “Cooperativa Agraria Las Flores LTDA”, TFABA, Sala III, del 18.3.97; “Agricultores Federados Argentinos S.C.I.”, TFABA, Sala II, del 27.11.03; “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03; “Antonio Barillari S.A.C.I.F.I.A.”, TFABA, Sala III, del 25.4.01; “Molino Seijo Hnos.”, TFABA, Sala I, del 19.10.00; “Pehuamar S.A.”, TFABA, Sala III, del 6.9.01; “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Frigorífico Sud Este S.A.”, TFABA, Sala II, del 5.10.00; “Molino Cañuelas S.A.”TFABA, Sala III del 16.11.98.

⁵⁵⁴ “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03; Informe N° 71/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 28/09/1999; Informe N° 47/2001 del 21.2.01; Informe N° 10/2003 del 10.1.03.

⁵⁵⁵ “Empre S.A.”, TFABA, Sala III del 8.7.03.

iv) Oposición manifiesta y expresa al directorio y a los síndicos, respecto de la actitud de la sociedad de no oblar el tributo adeudado⁵⁵⁷.

v) Demostración de que los directores permanecieron al margen de la administración de la sociedad⁵⁵⁸.

vi) Prueba de que las funciones del director eran ajenas e insuficientes para provocar el cumplimiento de las obligaciones impositivas⁵⁵⁹.

vii) Acreditación de que el cargo de director era anterior al tiempo de la configuración del hecho imponible en cabeza de la sociedad -falta de coincidencia temporal-⁵⁶⁰.

viii) Insuficiencia de fondos económicos sociales, como consecuencia de la crisis financiera de la sociedad⁵⁶¹.

⁵⁵⁶ “Antonio Barillari S.A.C.I.F.I.A.”, TFABA, Sala III, del 25.4.01.

⁵⁵⁷ Ley 19.550, artículo 272; “Beraza, Eduardo y Tonillo Hnos.”, TFABA, Sala I, del 4.11.03.

⁵⁵⁸ “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03; Informe N° 71/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 28.9.99.

⁵⁵⁹ “Pehuamar S.A.”, TFABA, sala III, del 6.9.01.

⁵⁶⁰ “Simet S.A.”, TFABA, sala II, del 11.12.03; “Coop. Agraria de Las Flores Ltda.”, TFABA, Sala III, del 18.3.97 remarcó que a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines. Cfr. también Informe N°71/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 28.9.99; Informe N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁶¹ “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03.

Teniendo en cuenta lo anterior, debe destacarse que la jurisprudencia en general tiende a colocar en cabeza del director la carga de acreditar y probar (onus probandi) que no ha incumplido sus deberes relativos al pago de tributos por la sociedad.

1.2. La culpabilidad como condición de procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria

El carácter subjetivo de la responsabilidad de los administradores implica que, para que los mismos puedan ser efectivamente sometidos al régimen de responsabilidad fiscal solidaria, el Fisco Provincial deberá instruir contra ellos un procedimiento de determinación de oficio, o sumarial en su caso, que concluya por atribuirle la obligación de pagar el tributo no ingresado por la sociedad.

Dicho procedimiento de determinación de oficio está reglado por los artículos 35 y concordantes del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, y debe ser obligatoriamente seguido contra todos los directores responsables a quienes en principio se pretende obligar⁵⁶², de modo que éstos puedan ejercer su derecho constitucional de defensa⁵⁶³, planteando su descargo y ofreciendo todas las pruebas que

⁵⁶² “Agricultores Federados Argentinos S.C.I.”, TFABA, Sala II, del 27.11.03; “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03; “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Simet S.A.”, TFABA, Sala II, del 11.12.03; Informe N° 25/2002 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 10.1.02; N° 119/1999 del 1.12.99; N° 174/2000 del 29.9.00; N° 192/2001 del 30.10-01; N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁶³ Así se confirma en los Informes N° 47/2001 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 21.2.01; y N° 39/2004 del 14.5.04. Asimismo “Mattina Hnos. S.A.” TFABA, Sala III, del 5.6.01 que “c.): ...Constituye la vista previa un acto primordial en el proceso de determinación tributaria y la falta de notificación de la misma en el domicilio del presidente de la firma Sr. Juan Mattina, vicia de nulidad el artículo 6 de la

estimen conducentes. Junto con este procedimiento, el Fisco Provincial puede instruir sumario por las multas que correspondieren en cada caso.

Son numerosos los informes de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, que señalan la necesidad de instruir un proceso de determinación de oficio respecto de los directores de sociedad⁵⁶⁴. Así, el Informe N° 47/2001 de esa Dirección, expresa que “se dará intervención en el procedimiento determinativo, y en su caso sumarial, a quienes administren o integren los órganos de administración de los contribuyentes, y demás responsables, a efectos de que puedan aportar su descargo y ofrecer las pruebas respectivas. Esta posibilidad, consagra en toda su extensión, un verdadero derecho de defensa para estos sujetos...”.

El carácter subjetivo de la responsabilidad de los directores implica que, para que los mismos puedan ser efectivamente sometidos al régimen de responsabilidad fiscal solidaria, el Fisco Provincial deberá instruir contra ellos un procedimiento de determinación de oficio que concluya por atribuirle la obligación de pagar el tributo no ingresado por la sociedad⁵⁶⁵.

resolución recurrida 1387/1996 (dictada por la Dirección General de Rentas), al habersele privado del derecho de defensa; lo que así se declara (en igual sentido, sentencia de este Tribunal del 16/8/1988 en "Cooperativa de Visión Ltda.")-”.

⁵⁶⁴ Existen numerosos dictámenes de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires en los cuales se ha afirmado este punto (ver, entre otros, Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N° 119/1999 del 1.12.99; N° 174/2000 del 29.9.00; N° 47/2001 del 21.2.01; N° 192/2001 del 30.10.01; N° 29/2004 del 26.3.04; N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁶⁵ En igual sentido, existen numerosos dictámenes de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires en los cuales se ha afirmado este punto (ver, entre otros, Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N° 119/1999 del 1.12.99; N° 174/2000 del 29.9.00; N° 47/2001 del 21.2.01; N° 192/2001 del 30.10.01; N° 29/2004 del 26.3.04; N° 39/2004 del 14.5.04.

El procedimiento aludido puede culminar con el dictado de una resolución determinativa de impuestos, que es ejecutable por el Fisco Provincial contra el director, a menos que el mismo interponga un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, suspendiendo de esta manera, la obligación de ingresar el tributo. En caso de resultar desfavorable, la sentencia de dicho Tribunal es apelable ante la Justicia, aunque tal apelación no suspenderá la obligación de ingresar el tributo al Fisco Provincial.

1.3. Aplicación de la responsabilidad solidaria respecto de los síndicos de la sociedad

Durante mucho tiempo no existió responsabilidad solidaria por el actuar en lugar de otro en relación con los síndicos de la sociedad. El Informe 12/99 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en relación a la responsabilidad tributaria del síndico de una sociedad (art. 17 inc. 2 del Código Fiscal, t.o. 1996) dispuso que los síndicos societarios no son responsables por las obligaciones fiscales de las sociedades en las que cumplen sus funciones. Ello en razón de que es un órgano de fiscalización de la sociedad y sus deberes son de control de gestión y de legalidad de la actuación del órgano de administración y representación; específicamente le corresponde fiscalizar la administración de la sociedad para lo cual se halla habilitado a examinar los libros y documentos, verificar disponibilidades, etc. También le corresponde, vigilar que los órganos sociales den debido cumplimiento a la ley, estatutos, reglamentos y decisiones asamblearias. Las funciones de administración y representación recaen sobre otras figuras. En efecto, se distinguen entre el órgano administrador -directorio- y el representante legal -presidente del directorio-.

Así se diferencian dos clases de actos en la gestión del órgano de administración: actos o gestión de la administración (actos de gestión interna) y actos o gestión de representación (actos de gestión externa). Considerando todo lo expuesto corresponde en este punto precisar aspectos en materia tributaria, así el artículo 17 inc. 2 del Código Fiscal expresa "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes...2- Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas..."

Corresponde –sigue el informe- hacer mención al artículo 20 del Código Fiscal (T.O. 1996, actual art. 21), el cual a través de su párrafo cuarto genera una amplitud en cuanto a la responsabilidad solidaria; textualmente expresa "...Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal...". Considerando el texto transcripto se sigue que todos aquellos sujetos que por su culpa o dolo faciliten u ocasionen un incumplimiento de obligaciones fiscales, quedarán inmersos en la responsabilidad solidaria que esta norma dispone. Esta pauta presenta tal amplitud que quedarían incluidos en ella la generalidad de los sujetos, y por lo tanto también los síndicos; no obstante debe señalarse que las circunstancias previstas por la norma, deberán encontrarse debidamente acreditadas en el marco de un procedimiento administrativo o judicial que precise tales características.

La cuestión quedó zanjada con la reforma al Código Fiscal provincial realizada por la ley 13.405 que incorporó un último inciso al art. 18 en los siguientes términos: artículo 18, "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los

contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:... 5) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones, y a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.”

1.4. Inaplicabilidad de la responsabilidad solidaria a cedentes de cuotas sociales instrumentada con anterioridad a la comisión de la infracción tributaria

El Dictamen de la Subdirección Técnica Tributaria del 22.9.99, en relación con la responsabilidad solidaria de los cedentes de las cuotas sociales de una sociedad en la que ejercían la representación de la misma, debido a que dicha cesión se hallaba inscripta con anterioridad al momento de infracciones detectadas, únicamente son responsables solidarios los administradores existentes al momento de la comisión de tales infracciones. Se consideró, para arribar a esta interpretación, que la responsabilidad solidaria atribuida por la ley fiscal a los administradores societarios lo es con carácter sancionatorio, lo que conduce a evaluar la conducta de los responsables desde un aspecto subjetivo.

Esta faz personal de la responsabilidad se encuentra expresamente prevista en la norma tributaria, habida cuenta que el segundo párrafo 20 del Código Fiscal dispensa a los sujetos de la carga solidaria: "... si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva".

En tal sentido la causal de eximición de responsabilidad procedería en los actuados traídos en consideración, debido a que se evidencia la imposibilidad real y efectiva de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los cedentes, los cuales al

desvincularse de la sociedad por intermedio de un contrato que tiene plena eficacia entre los socios, desvirtúa el principio de solidaridad fiscal que operaría en la medida en que los mismos hayan ejercido sus funciones en ocasión de configurarse la irregularidad, y hayan tenido la posibilidad concreta de exigir de los sujetos pasivos los fondos necesarios a efectos de oblar el tributo.

1.5. La responsabilidad de los administradores en casos de juicio de apremio iniciado

El Informe 47/01, de la Subdirección de Técnica 15.2.01, respecto de la extensión de la responsabilidad en el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los integrantes de los órganos de administración de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, en aquellos casos en que se procediera a la vía del apremio para su cobro, según lo establecen los artículos 49 y 83 inc. c) del Código Fiscal, entiendo que sólo deberá declararse la solidaridad de los integrantes de los órganos de administración, en los supuestos en que existiera un procedimiento determinativo y sumarial. Ello así por cuanto, únicamente en este tipo de trámite, se observan verdaderas etapas de investigación, previéndose distintos medios procesales a fin de que los involucrados puedan hacer efectiva la defensa de los cargos producidos por la Administración. En este sentido, es de advertir que el art. 20 del Código Fiscal t.o. 1999 expresa que estos responsables se pueden eximir de la responsabilidad si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

En el mismo orden de ideas, obsérvese que el artículo 89 del Código Fiscal, que trata del modo en que debe darse inicio al procedimiento de determinación de oficio, claramente dispone en su segundo párrafo que "A fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los

artículos 17 y 20 de este cuerpo legal, también se dará intervención en el procedimiento determinativo y, en su caso sumarial, a quienes administren o integren los órganos de administración de los contribuyentes, y demás responsables, a efectos de que puedan aportar su descargo y ofrecer las pruebas respectivas". Esta posibilidad, consagra en toda su extensión, un verdadero derecho de defensa para estos sujetos, que no se presenta bajo idénticas características en los procedimientos de apremio, en los que, como es sabido, se encuentra reglado un estricto sistema de excepciones, que impediría, por ejemplo, el alegato de la situación observada por el 2º párrafo del artículo 20 de nuestro Código Fiscal.

En relación con la responsabilidad solidaria de los administradores de sociedades anónimas, el Fisco de la Provincia de Buenos Aires interpretó, en el Dictamen 28/1981 y en punto a la eximición de responsabilidad, que ella sólo procede si el propio administrador de la sociedad anónima quien debe demostrar que la sociedad los ha hecho incurrir en el supuesto de excepción previsto en el primer párrafo, última parte, del artículo 18 de la ley 9204 (imposibilidad de cumplimiento).

1.6. Jurisprudencia

La jurisprudencia del TFABA ha ido modelando la figura de la responsabilidad solidaria provincial. Existe numerosa jurisprudencia que ha abordado esta cuestión confirmado y seguido la interpretación sobre la exigencia de subjetividad en el obrar del responsable solidaria.⁵⁶⁶ En la causa "Empre", haciendo referencia a la

⁵⁶⁶ "Moren Prat S.R.L.", TFABA, Sala III del 20.11.03; "Simet S.A.", TFABA, Sala II, del 11.12.03; "Beraza, Eduardo y Tonillo Hnos." TFABA, Sala I, del 4.11.03; "Cooperativa Agraria Las Flores LTDA", TFABA, Sala III, del 18.3.97; "Agricultores Federados Argentinos S.C.I.", TFABA, Sala II, del 27.11.03; "Empre S.A.", TFABA, Sala III, del 8.7.03; "Antonio Barillari S.A.C.I.F.I.A.", TFABA,

responsabilidad solidaria de los directores, sostuvo que “...no basta el mero incumplimiento sino que es necesario que el mismo sea imputable a título de dolo o culpa de quienes se pretenda atribuir dicha responsabilidad...”⁵⁶⁷.

Con base en las normas y jurisprudencia citada, puede afirmarse -en clara coincidencia con la sentencia de la CSJN- que el mero hecho de ser director no implica asumir en forma objetiva y automática una responsabilidad solidaria por las deudas fiscales de la sociedad. Por el contrario, es necesario que quede acreditada la responsabilidad subjetiva del director en la toma de decisiones que llevó a la sociedad a incumplir sus propias obligaciones tributarias⁵⁶⁸.

El TFABA falló que “se ajusta a derecho la resolución de la D.P.R. de la Provincia de Buenos Aires que de acuerdo con lo normado en el art. 53, inc. b) del Código Fiscal -t.o. 1999- entendió configurada la defraudación fiscal respecto de la empresa que depositó tardíamente las percepciones y retenciones efectuadas, desde que la materialidad de la infracción fue reconocida y las dificultades administrativas alegadas como causal de justificación resultan improcedentes, máxime si se tiene en cuenta que de los elementos aportados surge que el nivel de asesoramiento con que cuenta es de

Sala III, del 25.4.01; “Molino Seijo Hnos.”, TFABA, Sala I, del 19.10.00; “Pehuamar S.A.”, TFABA, Sala III, del 6.9.01; “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Frigorífico Sud Este S.A.”, TFABA, Sala II, del 5.10.00; “Molino Cañuelas S.A.” TFABA, Sala III del 16.11.98.

⁵⁶⁶ Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N°71/1999 del 28/09/1999; N°47/2001 del 21/02/2001; N°10/2003 del 10/01/2003; N°29/2004 del 26/03/2004; N°39/2004 del 14/05/2004.

⁵⁶⁷ “Empre”, TFABA, Sala III del 8.7.03

⁵⁶⁸ Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N°71/1999 del 28/09/1999; N°47/2001 del 21/02/2001; N°10/2003 del 10/01/2003; N°29/2004 del 26/03/2004; N°39/2004 del 14/05/2004.

excelencia por lo que no puede sostenerse que ante las sucesivas fallas de sistemas no se advirtiera el problema suscitado”. Puntualmente en lo relativo a la responsabilidad tributaria del presidente de la sociedad anónima consideró que “las sociedades no se encuentran legitimadas para discutir la responsabilidad solidaria que en materia tributaria se extienda a quienes se desempeñan como presidentes en los entes sociales desde que ellas no los representan, e importando la promoción de un recurso el ejercicio de un derecho quien lo promueva ha de ser titular del derecho o de un interés legítimo”⁵⁶⁹.

También sostuvo –como no puede ser de otra manera en el Estado de Derecho- que además de la objetividad del hecho -depósito tardío-, debe considerarse el elemento subjetivo. Pero, sostiene el Tribunal Fiscal en la causa “Aeropuertos Argentina 2000” que el criterio que el depósito tardío de las retenciones y percepciones hace presumir el elemento volitivo, invirtiendo la carga de la prueba, debiendo ser la parte la que aporte los elementos que desvirtúen la intencionalidad. En esta causa el contribuyente alega como motivo de su tardanza en los depósitos, que llevara a la demora incurrida porque, argumenta que debió implementar un adecuado y complejo sistema de administración interno que posibilitara para procesar la información enviada por los treinta y tres aeropuertos en tiempo y forma, pasando en más de dos años, por tres sistemas diferentes, los cuales no reunían las condiciones buscadas por la empresa pero no aporta pruebas contundentes que tiendan a desvirtuar su conducta para eximirla de sanción, por lo que se concluye que la Autoridad de Aplicación, ha actuado conforme a sus atribuciones, diciendo la aplicación de multa

⁵⁶⁹ Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala II, causa “Aeropuertos Argentina 2000 S.A del 02.12.03. Se trataba de una sociedad comercial apeló la resolución de la D.P.R. de la Provincia de Buenos Aires en cuanto le impuso una multa por defraudación fiscal por el ingreso tardío de las percepciones y retenciones efectuadas, justificando su incumplimiento en problemas administrativos derivados de la utilización de diferentes sistemas contables. El Tribunal Fiscal de Apelación no hizo lugar al recurso interpuesto.

por defraudación frente al hecho, teniendo en cuenta para ello el descargo presentado por la quejosa y lo dispuesto en el art. 53 inc. b) del Código Fiscal⁵⁷⁰.

Cabe remarcar que el Tribunal provincial –a diferencia de la nutrida gama de fallos de diversas instancias que considera al régimen como represivo- sostiene que “no es causa de exculpación el argumento del carácter penal de la infracción por cuanto se responde por la deuda de la sociedad y no al título de infractor; el recordado art. 21 establece en su tercer párrafo: "Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes"⁵⁷¹. Esto significa que, para el TFABA, el plexo normativo garantista del Derecho penal no resulta aplicable a la responsabilidad solidaria.

2. CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES

El Código Fiscal de la ciudad de Buenos Aires (t.o. 2003 por la ley 541) recurre a la diferenciación que establece el orden tributario nacional, distinguiendo entre responsables por deuda propia y

⁵⁷⁰ "Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa" TFABA, Sala II del 2.9.81. El Tribunal consideró que el contribuyente tenía adecuado asesoramiento por lo que no fueron atendibles las defensas relativas “a las sucesivas fallas de sistemas, no se advirtiera el problema suscitado con las percepciones y retenciones -30 posiciones- y se subsanara de inmediato, ya que resulta un principio elemental de administración el aquilatar el daño o falta de información que produce la falla invocada; más aún, si la intención de la firma era cumplir, podría haber efectuado los depósitos de aquellas operaciones de las cuales contaba con datos suficientes y luego haber ajustado sus declaraciones y pagos, pero en el caso no efectuó depósito alguno. En consecuencia, lo alegado y acreditado, no obsta a la procedencia de la sanción, más allá de la ponderación que se pudiese realizar de dichas dificultades para la graduación de la multa”.

⁵⁷¹ “Bayton S.A”. Tribunal Fiscal Administrativo de Buenos Aires, Sala II, del 27.09.01.

responsables por deuda ajena. Entre estos últimos, previstos en el art. 14 del ordenamiento citado, se establece en los incs. 3), 4) y 5) las normas que nos interesa para nuestro análisis, redactadas en los siguiente términos “Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representantes, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos, o que especialmente se fijen para tales responsables, como asimismo a cumplir con los restantes deberes tanto de naturaleza formal como sustancial que corresponda exigirles a estos últimos, bajo pena de las sanciones que impone este Código:... 3. Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley nacional 21526 o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, representantes de las sociedades en liquidación, los albaceas o administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. 4. Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo anterior. 5. Los administradores de patrimonios, empresas o bienes, que en ejercicio de sus funciones puedan determinar la materia imponible que gravan las respectivas normas tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones los mandatarios con facultad de percibir dinero”.

La extensión de la responsabilidad por el cumplimiento de la deuda ajena es amplia. En efecto, el art. 15 textualmente dispone: “Las personas mencionadas en el artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de sus representados y titulares de los bienes que administran o liquidan los deberes que este Código impone a los contribuyentes en general a los fines de la determinación, verificación, fiscalización y pago de los tributos”. El art. 17 reza en su parte pertinente

“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas por los recursos que administran de acuerdo al artículo 14: 1. Todos los responsables enumerados en los incisos 1) al 5) y 7) del artículo 14. No existe, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. 2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, los síndicos de los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley nacional 21526 o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, que no requieran de acuerdo con las modalidades que fije la Dirección General y dentro de los 15 días de haber aceptado su designación, las constancias de las deudas que mantiene el fallido, concursado o entidad en liquidación, por todos los períodos fiscales anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo, con obligación de identificar a los bienes de propiedad de los responsables mencionados...”

Agrega el art. 18 sobre la extensión de la responsabilidad por ilícitos“ Son responsables solidaria e ilimitadamente toda persona física o jurídica, empresas o entidades que por dolo o culpa, aún cuando no tengan deberes tributarios a su cargo, realizaren cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del cumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente o demás responsables. Tendrá la misma responsabilidad el que procurare o ayudare a alguien a producir la desaparición, ocultación o adulteración de pruebas o instrumentos demostrativos de la obligación tributaria”.

Los efectos de la solidaridad son los siguientes, conforme lo dispone el art. 19: “... 1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualesquiera de los deudores, a elección del sujeto

activo. 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás. 3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan. 4. La exención o remisión de las obligaciones libera a todos los deudores salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado. 5. Cualquier interrupción de la prescripción o de la caducidad en favor o en contra de uno de los deudores favorece o perjudica a los demás”.Es importante referir a la norma del art. 20, usualmente no contenida en los ordenamientos tributarios locales, la cual trata sobre la extensión temporal de la responsabilidad. Dice la norma que “Los contribuyentes registrados en el año anterior responden de los tributos correspondientes al año siguiente, siempre que hasta el último día hábil del mes de enero no hubieran comunicado por escrito el cese o retiro, salvo excepciones expresamente indicadas en este Código. Si la comunicación se efectúa posteriormente continúan siendo responsables, a menos que acrediten fehacientemente que no se han realizado las actividades, actos o situaciones que originan el pago de los tributos con posterioridad al 1 de enero”.

También el Código de la Ciudad de Buenos Aires legisla sobre la responsabilidad de los dependientes, al disponer el art. 21 que “Los contribuyentes y responsables responden por las consecuencias del hecho o la omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones, gastos y honorarios consiguientes”, como también el art. 22 sobre la responsabilidad de síndicos y liquidadores: “Los síndicos designados en los concursos preventivos y en las quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley nacional 21526 o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similares procedimientos, deberán dentro de los treinta (30) días corridos de haber aceptado su designación informar a la Dirección

General la nómina de los bienes inmuebles y muebles registrables, indicando los períodos por los que los mismos registren deudas. Igual temperamento deberá adoptarse para la contribución por publicidad precisando los anuncios de los que fuera responsable el contribuyente fallido o liquidado. Tratándose del impuesto sobre los ingresos brutos, los síndicos o liquidadores deberán suministrar la información que surja de la documentación de los fallidos o liquidados por todos los períodos fiscales no prescriptos”.

En materia sancionatoria, los responsables de las infracciones, conforme establece el art. 96: “ Son responsables por las infracciones previstas en este Capítulo y pasibles de las penas establecidas, quienes de acuerdo con las disposiciones de este Código son considerados contribuyentes, responsables u obligados al pago de los tributos, o al cumplimiento de los restantes deberes impositivos. Cuando una persona de existencia jurídica sea pasible de las penas previstas por este Capítulo, serán solidaria e ilimitadamente responsables de su pago los socios promotores, directores, gerentes y administradores”.

3. PROVINCIA DE CÓRDOBA

Sobre la solidaridad, el Código cordobés establece, en el art. 29 que “Cuando un mismo hecho imponible se atribuya a dos o más personas o entidades, todas serán contribuyentes por igual y estarán solidariamente obligadas al pago de la obligación tributaria. El hecho imponible atribuido a una persona o entidad, se imputará también a la persona o entidad con la cual aquélla tenga vinculaciones, económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones surja que ambas personas o entidades constituyan una unidad o conjunto económico. En este supuesto ambas personas o entidades serán contribuyentes codeudores solidarios del pago de la obligación tributaria”.

Esta solidaridad tiene efectos que enuncia el art. 30: “La solidaridad establecida en el artículo anterior tendrá los siguientes efectos: 1) la obligación podrá ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección de la Dirección de Rentas, sin perjuicio del derecho de demandar el cobro en forma simultánea a todos los deudores; 2) el pago en dinero o compensación solicitada de conformidad a lo previsto en el último párrafo del artículo 86 del Código Tributario por uno de los deudores libera a los demás; 3) la exención, condonación, remisión o reducción de la obligación tributaria libera o beneficia a todos los deudores, salvo que haya sido concebida u otorgada a determinada persona, en cuyo caso, la Dirección podrá exigir el cumplimiento de la obligación a los demás, con deducciones de la parte proporcional del beneficiario; 4) la interrupción o suspensión de la prescripción a favor o en contra de uno de los deudores, beneficia o perjudica a los demás”.

Son responsables, establece el art. 31, “las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición de la ley o del Poder Ejecutivo, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”. A su vez, el art. 32 los enuncia, interesando a nuestro estudio el inciso 3) que es el que individualiza a los administradores de sociedades: “Son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes y de los agentes de retención, percepción y recaudación, que mantenga con el Fisco, en la forma y oportunidad que rija para éstos o que expresamente se establezca para aquéllos: 1) los padres, los tutores y los curadores de los incapaces o inhabilitados total o parcialmente; 2) los síndicos de quiebras o concursos civiles, los liquidadores de las quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación, los albaceas y los administradores legales o judiciales de las sucesiones; 3) los directores, gerentes, representantes, fiduciarios y administradores de las personas jurídicas, asociaciones y demás sujetos aludidos en los incisos 2), 3), 4) y 5) del artículo 27; 4) los administradores de patrimonios, bienes o empresas que en ejercicio de

sus funciones pueden liquidar las obligaciones tributarias a cargo de sus propietarios y pagar los tributos correspondientes; 5) los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; 6) las personas o entidades que en virtud de las correspondientes normas legales resulten designados como agentes de retención, de percepción o de recaudación; 7) los terceros que aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten con su culpa o dolo la evasión del tributo; 8) los usufructuarios de bienes muebles o inmuebles su-jetos al impuesto correspondiente”.

El artículo 32 que: “Son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes y de los agentes de retención y percepción, que mantenga con el Fisco, en la forma y oportunidad que rija para éstos o que expresamente se establezca para aquellos:... 3) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas, asociaciones y demás entidades aludidas en los incisos 2), 3) y 4) del artículo 27”.

En cuanto al alcance de la solidaridad de responsables y terceros, el art. 34 dispone “Los responsables mencionados en los dos artículos precedentes están obligados solidariamente con el contribuyente al pago de la deuda tributaria de este último, salvo cuando prueben que les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y tempestivamente con su obligación. Igual responsabilidad corresponde, sin perjuicio de las sanciones por las infracciones en que hubieran incurrido, a los terceros que por dolo o culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente o responsable. En el supuesto de agentes de retención, de percepción y de recaudación la obligación solidaria no será procedente cuando acrediten fehacientemente el ingreso del tributo por parte del contribuyente. A los fines de efectivizar la responsabilidad solidaria consagrada en este artículo, se deberá cumplir con el procedimiento de determinación de oficio previsto en los artículos 48 y ss”.

Por carácter propio de la indisponibilidad del crédito tributario, el art. 36 fulmina con la inoponibilidad al fisco provincial todo convenios privado que minimice o excluya la responsabilidad solidaria en los siguientes términos: “Los convenios referidos a obligaciones tributarias realizados entre los contribuyentes y responsables o entre éstos y terceros, no son oponibles al Fisco”.

El Código fiscal cordobés enumera los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes, responsables y terceros. En efecto, en una amplia norma el art. 40 reza: “Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir los deberes establecidos por este Código y leyes tributarias especiales para facilitar a la Dirección el ejercicio de sus funciones. Sin perjuicio de lo dispuesto de manera especial, los contribuyentes, responsables y terceros quedan obligados a: 1) inscribirse ante la Dirección en los casos y términos que establezca la reglamentación; 2) presentar en tiempo y forma la declaración jurada de los hechos imponible que este Código o leyes tributarias especiales les atribuyan, salvo cuando se prescinda de la declaración jurada como base para la determinación de la obligación tributaria; 3) Comunicar a la Dirección dentro del término de 15 (quince) días de ocurrido, todo cambio en su situación que pueda originar nuevos hechos imponible, modificar o extinguir los existentes, como asimismo la transformación, fusión o escisión de sociedades o empresas, transferencias de fondos de comercio, cambio de nombre o denominación, apertura de nuevos locales, y/o modificación en el régimen de tributación; 4) emitir, registrar y conservar facturas o comprobantes que se refieran a hechos imponible o sirvan como prueba de los datos consignados en las declaraciones juradas, en la forma y condiciones que establezca la Dirección de Rentas y a presentarlos y exhibirlos a su requerimiento; 5) concurrir a las oficinas de la Dirección cuando su presencia sea requerida y a contestar cualquier pedido de informes de la Dirección y a formular las aclaraciones que les fuesen solicitadas con respecto a

sus declaraciones juradas y, en general, de las actividades que puedan constituir hechos imponible; 6) solicitar permisos previos y utilizar los certificados, guías, formularios y demás documentos que determine la Dirección y exhibirlos a requerimiento de autoridad competente; 7) conservar y exhibir a requerimiento de la Dirección, el o los certificados o constancias por ella expedidos que acrediten su condición de inscriptos como contribuyentes del o los impuestos legislados en este Código -en los casos que establezca el Poder Ejecutivo o la Dirección- los que además deberán ser expuestos en lugar visible en el domicilio tributario, en sus medios de transporte o en los lugares donde se ejerza la actividad gravada; 8) presentar los comprobantes de pago de los impuestos cuando les fueran requeridos por la Dirección o por las reparticiones a cuyo cargo se encuentre la recaudación de los respectivos tributos; 9) facilitar a los funcionarios y empleados fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar o medio de transporte; 10) comunicar a la Dirección la petición de concurso preventivo o quiebra propia dentro de los 5 (cinco) días de la presentación judicial, acompañando copia de la documentación exigida por las disposiciones legales aplicables. El incumplimiento de la obligación determinada liberará de la carga de las costas a la administración provincial, siendo las que pudieren corresponder a cargo del deudor; 11) solicitar con 10 (diez) días de anticipación al primer vencimiento general del gravamen y/o de cada cuota, las liquidaciones de los impuestos que conforme se establece en este Código deben ser determinados por la Dirección de Rentas, cuando las mismas no las hubieran recibido por parte del Organismo Recaudador; 12) realizar el pago de cada uno de los períodos del impuesto sobre los ingresos brutos en los formularios habilitados en cada caso debidamente cumplimentados en todos sus rubros”.

También pueden estar obligados a llevar libros especiales, pues el art. 41 textualmente expresa ”La Dirección puede establecer, con carácter general, la obligación para determinadas categorías de

contribuyentes o responsables, de llevar uno o más libros o sistemas de registros donde anotarán las operaciones y los actos relevantes para la determinación de sus obligaciones tributarias, con independencia de los libros de comercio exigidos por la ley”.

Finalmente, y una vez más, encontramos una norma que responsabiliza al responsable solidario con un alcance que comprende a las multas. En efecto, el art. art. 69 textualmente dispone: “Los contribuyentes mencionados en los incisos 2), 3) y 4) del artículo 27, son punibles sin necesidad de establecer la culpa o el dolo de una persona de existencia visible. Los responsables aludidos en los artículos 31 y 32 quedan solidaria e ilimitadamente obligados al pago de las multas”.

4. PROVINCIA DE MENDOZA

El Código Fiscal mendocino (ley 4362 del 6.8.79 y sus modificaciones) define, en su art. 18 que “Son sujetos pasivos de los tributos, los contribuyentes, responsables, sucesores de ambos a título universal según las normas del Código Civil y sucesores a título singular”.

El art. 22 define como responsables, en sus incs. c) y d) a los administradores de sociedades en los siguientes términos: “Son responsables y sujetos a los mismos deberes que los contribuyentes: a) Los padres de menores de edad no emancipados, los tutores y los curadores. b) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y entes colectivos con personalidad reconocida. c) Los que dirigen, representen, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos sin personería jurídica. d) Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y los mandatarios respecto de los bienes que administren, liquiden y/ o dispongan. e) Los síndicos de quiebras o concursos, liquidadores de

las quiebras, de entidades financieras u otras entidades, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones. Estos responsables deberán comunicar a la autoridad de aplicación, de acuerdo con los libros de comercio o anotaciones en su caso, la deuda fiscal devengada y la deuda fiscal exigible, por año y por gravamen dentro de los 15 (quince) días de aceptado el cargo o recibida la autorización, y demás información que establezca la reglamentación. No podrán efectuar pagos, distribución de capitales, reservas o utilidades sin previa retención de los gravámenes, salvo el pago de los créditos reconocidos que gocen de mejor privilegio que los del Fisco y sin perjuicio de las diferencias que pudieren surgir por verificación de la exactitud de aquellas determinaciones. En caso de incumplimiento de esta última obligación serán considerados responsables por la totalidad del gravamen que resultare adeudado, de conformidad a las disposiciones previstas en los últimos párrafos del presente. f) Los sucesores a título particular en el activo o pasivo de empresas o explotaciones, bienes o actos gravados, responderán solidariamente con el contribuyente y demás responsables por el pago de la deuda fiscal, multas e intereses, salvo que la Dirección General de Rentas hubiere expedido la correspondiente certificación de libre deuda. En caso de que transcurrido un plazo de 90 (noventa) días a partir de la fecha de solicitud de tal certificación esta no se hubiere expedido, el sucesor a título particular deberá cumplir las obligaciones fiscales de acuerdo a la autodeterminación que formule. g) Los agentes de retención, de percepción e información. h) Los que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones sujetos a impuesto, tasas o contribuciones....”

En punto a la extensión de la responsabilidad solidaria de los sujetos enumerados con el deudor principal del gravamen, el mismo art. 22 in fine dispone: “...Los responsables indicados en los incisos precedentes responden en forma solidaria e ilimitada con el

contribuyente por el pago de los gravámenes, excepto los indicados en el inciso g), éstos se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes, los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva. Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes. Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal. El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”.

El capítulo relativo al sistema de infracciones y sanciones, obliga a los administradores de sociedades a cumplir con el deber de cooperación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En efecto, el art. 56 establece: “Los infractores a los deberes formales y obligaciones de hacer o no hacer, establecidos en este Código u otras leyes especiales, sus decretos reglamentarios y disposiciones administrativas de la Dirección, tendientes a requerir la cooperación de los contribuyentes, responsables o terceros en las tareas de determinación, registración, verificación, recaudación, fiscalización y de las obligaciones impositivas, sin perjuicio de otras sanciones que pudieran corresponderles serán reprimidos con una multa de hasta pesos cuatro mil (\$ 4.000) por infracción, excepto cuando se refiera a los hechos u omisiones enunciados en el artículo 313, los cuales serán sancionados según lo dispone el artículo 314”.

En este ordenamiento provincial, el cuño represivo de la figura del administrador se aumenta en razón de que dicho administrador de

la sociedad recibirá la misma sanción que el responsable principal, por virtud de que el art. 64 textualmente señala: “Se aplicará la misma sanción que al responsable principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda: a) A los coautores, cómplices o encubridores, considerándose como tales a los que financien, instiguen o colaboren de cualquier manera con el autor para la realización del acto punible, según sea el caso. b) A los directores, gerentes, administradores, representantes o mandatarios de entidades de hecho o de derecho y de personas físicas, cuando hubiesen actuado con dolo. c) A los terceros que, aunque no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten o silencien una infracción”. Además, podría caberle al administrador, si es un profesional, una sanción adicional en razón de que el art. 65 obliga a la Administración tributaria provincial a comunicar la situación irregular al organismo que controla su actividad. Establece este artículo: “Los funcionarios o profesionales que participan en las infracciones previstas en el presente Código, en cualquiera de las formas indicadas en el artículo 64, serán pasibles de las sanciones allí mencionadas, sin perjuicio de las que les correspondan por el ejercicio de su cargo o profesión. La resolución de la Dirección General de Rentas deberá ser comunicada al organismo que ejerza el contralor de la respectiva actividad”.

El art. 66 establece: “Cuando el infractor no sea una persona física, las sanciones se aplicarán al ente de hecho o de derecho responsable, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 64”.

En relación con el alcance de la solidaridad, reza el art. 68 que “La responsabilidad por las sanciones aplicadas a los responsables y terceros enunciados en el presente Capítulo es solidaria con la del obligado principal y se hará extensiva a todas las costas y gastos causídicos”.

El administrador de la sociedad podrá extinguir su responsabilidad solidaria por regularización espontánea del incumplimiento de la sociedad, ya que el art. 70 establece “Los

contribuyentes y demás responsables de los impuestos y contribuciones previstas por este Código y Leyes especiales, que regularicen espontáneamente su situación, no serán pasibles de las sanciones establecidas en los artículos 56, 57 y 58. Esta disposición no se aplicará a los agentes de retención y percepción respecto al impuesto retenido y/o percibido. No se considerará pago espontáneo cuando el mismo se haya realizado como consecuencia de la acción administrativa de la Dirección General de Rentas u otros organismos oficiales. Cuando se realicen pagos por obligaciones vencidas con posterioridad a la fecha de inicio de una acción administrativa de control impositivo por parte de la Dirección General de Rentas u otros organismos oficiales, regirá lo dispuesto en el primer párrafo, siempre que sean realizados en término, caso contrario se aplicarán las sanciones establecidas en los artículos 56, 57 y 58 calculados hasta la fecha de notificación del cierre de la acción administrativa o a la fecha de pago la que sea anterior”.

5. PROVINCIA DE NEUQUEN

El art. 16 del Código fiscal neuquino establece la obligación de contribuir en los siguientes términos: “Están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en la forma y oportunidad establecidos en el presente Código y leyes fiscales especiales, personalmente o por medio de sus representantes legales, en cumplimiento de su deuda tributaria los contribuyentes y sus herederos, según las disposiciones del Código Civil”.

Los administradores de sociedades, como responsables por el actuar de otro, se encuentran reglados en el art. 20 el cual establece la obligación de tributar: “Están obligadas a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que

expresamente se establezcan, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, las que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos y operaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos impositivos o servicios retribuíbles o beneficios que sean causas de contribuciones, y todos aquellos que este Código o leyes fiscales especiales designen como agentes de retención o de recaudación”.

El alcance de la responsabilidad solidaria de dichos administradores es amplia, ya que el art. 21 reza: “Los responsables indicados en el artículo anterior responden con todos sus bienes y solidariamente con el contribuyente por el pago de los impuestos, tasas y contribuciones adeudadas por el contribuyente, salvo que demuestre que el mismo los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con su obligación. Igual responsabilidad corresponde, sin perjuicio de las sanciones que establezca este Código y otras leyes fiscales, a todos aquellos que intencionalmente o por culpa facilitaren y ocasionaren el incumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente o demás responsables”. Y comprende, además, las sanciones e intereses que pudieren aplicarse pues el art. 23 establece que “Las obligaciones y responsabilidades establecidas por los artículos precedentes con relación a los impuestos, tasas y contribuciones son aplicables igualmente con respecto a sus accesorios y multas”.

Este Código fiscal considera que las personas jurídicas son responsables per se de los incumplimientos y, además, son pasibles de la sanción, en razón de que el art. 57 textualmente dice que “En el caso de infracciones a las obligaciones y deberes fiscales de personas jurídicas, asociaciones o entidades de existencia ideal, se podrá imponer multa a la entidad misma, sin necesidad de probar la culpa o dolo de una persona física”

6. PROVINCIA DE SANTA FE

El Código fiscal de Santa Fe Ley 3456 (t.o. 1997 y modificaciones posteriores) define como sujetos obligados, en el art. 16, “Están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en la forma y oportunidad establecidas en el presente Código y leyes fiscales especiales, personalmente o por intermedio de sus representantes legales, en cumplimiento de su deuda tributaria, los contribuyentes, responsables y sus herederos o sucesores -en adelante “los contribuyentes o responsables”- según las disposiciones del Código Civil”.

Específicamente, las personas jurídicas –establece el art. 17- que “Son contribuyentes de los impuestos las personas de existencia visible capaces o incapaces, las personas jurídicas, las sucesiones indivisas, las sociedades o asociaciones y entidades con o sin personería jurídica, que realicen los actos y operaciones o se hallen en las situaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos impositivos. Son contribuyentes de las tasas las personas y otros sujetos indicados en el párrafo anterior a las cuales la Provincia preste un servicio administrativo y judicial que, por disposición de este Código o de leyes especiales, sea causa de la obligación pertinente. Lo son de las contribuciones las personas y otros sujetos indicados en el párrafo primero de este artículo, que tengan beneficios o mejoras en los bienes de su propiedad o poseídos a título de dueño, por obras o servicios públicos generales conforme lo establezcan este Código o leyes fiscales especiales como causa de la obligación pertinente”.

Los administradores de sociedades están indicados en los incs. 3), 4) y 5) del art. 19 el cual dispone “Están obligadas a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que expresamente se establezca, las personas que

administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes; las que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos y operaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos imponible o servicios retribuíbles o beneficios que sean causa de contribuciones y todos aquéllos que este Código o leyes fiscales especiales designen como agentes de retención y de percepción. Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que expresamente se fijen para tales responsables, y bajo pena de las sanciones de este Código o leyes especiales:...3) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, síndicos de los concursos civiles, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. 4) Los directores, gerentes, administradores y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas, y patrimonios a que se refiere el artículo 17 de este Código. 5) Los administradores de patrimonio, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la materia imponible, servicio retribuíble o beneficio que son causa de contribuciones, que gravan este Código y otras leyes especiales, con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones los mandatarios con facultad de percibir dinero...”

Sobre el alcance de la responsabilidad solidaria, amplia y personal, establece el art. 20: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores de los impuestos, tasas o contribuciones, y si los hubiere con otros responsables sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: 1) Todos los responsables enumerados en los cinco primeros incisos del artículo anterior, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes

impositivos, salvo que demuestren que el contribuyente los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con su obligación. 2) Sin perjuicio de lo que el inciso anterior dispone con carácter general, los síndicos o liquidadores de las quiebras y concursos que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los impuestos, tasas o contribuciones adeudadas por el contribuyente, por períodos anteriores o posteriores a la iniciación del juicio, derivadas de situaciones que le sean conocidas, por aplicación de principios de auditorías vigentes. 3) Los agentes de retención por el impuesto que omitieron retener o que retenido dejaron de pagar a la Administración Provincial de Impuestos dentro de los términos establecidos para ello, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde los vencimientos estipulados, además de lo establecido en el Título VIII, Libro I de este Código. 4) Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de este Código o leyes especiales, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes”.

El art. 52 regula la aplicación de multas a las personas jurídicas en los siguientes términos: “En los asuntos referentes a personas jurídicas o asociaciones, se podrá imponer multa a la entidad y condenarla al pago de costas procesales, sin necesidad de probar el dolo o culpa de una persona física”.

7. PROVINCIA DE TUCUMÁN

El Código Tributario de Tucumán (ley 5121 del 25/10/1979) dispone en su art. 19 que “La relación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el

presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales” y se prescinde de la eficacia, frente a la autoridad tributaria provincial, de cualquier convenio de exención de responsabilidad. Así dice el art. 20 que “Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco”.

Para el Código tucumano, en su art. 23 se enumeran a los sujetos pasivos de la obligación tributaria entre los cuales están los responsables. “Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” y agrega el art. 24, sobre la solidaridad detallando todos los alcances de la misma en relación con los responsables que “Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: 1) la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo; 2) el pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás; 3) el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan; 4) la exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado; 5) cualquier interrupción de la prescripción en favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás; 6) en las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos, y quien efectuó el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional según corresponda. Si alguno fuere insolvente, su porción se distribuirá a prorrata entre los otros”.

Luego de definir a los sujetos pasivos, el alcance de la responsabilidad solidaria, el Código distingue entre obligados por deuda propia (son los contribuyentes) y los responsables por deuda ajena. En relación a estos últimos, el art. 28 “Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”.

Específicamente en lo que a nuestro estudio interesa, el art. 29 define la solidaridad por representación en los siguientes términos: “Son responsables solidarios en calidad de representantes, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los que participen por sus funciones públicas, o por su oficio o profesión en la formalización de actos u operaciones que este Código o leyes especiales consideren como hechos imponible. La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si ellos hubieran procedido con la debida diligencia”.

Los síndicos o liquidadores de las quiebras y concursos cuentan con una norma análoga, en efecto, el art. 29 bis dice “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo los síndicos o liquidadores de las quiebras y concursos que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso del tributo adeudado por el contribuyente, por períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular, si antes de tener lugar la reunión de acreedores o la distribución de fondos no han requerido a la Autoridad de Aplicación la constancia de la deuda tributaria del contribuyente”.

La solidaridad de terceros que faciliten la evasión tributaria cuenta con una norma específica, que es el art. 32 bis que los obliga a responder con sus propios bienes por la evasión que su conducta provoque: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con

los deudores del tributo los terceros que aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo”.

Las personas ideales pueden ser alcanzadas por la pena por el actuar de sus representantes. El art. 69 establece que “Las entidades o colectividades, tengan o no personalidad jurídica, podrán ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer el dolo o culpa de una persona física” y se sanciona la responsabilidad por actos de representantes en el art. 70 “Cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriere en infracción, los representados serán responsables por las sanciones pecuniarias”.

Finalmente, la rectificación espontánea permite disipar toda sanción al administrador pues, el art. 71 dispone que “No es punible el que rectifique o complete declaraciones inexactas o incompletas, o salve omisiones espontáneamente, siempre que no se produzcan a raíz de inspección realizada u observación formal y notificada por parte de la Autoridad de Aplicación, salvo disposiciones especiales en contrario”.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN:978-84-692-7929-8 /DL:T-2057-2009

CAPÍTULO OCTAVO

LA RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES POR DELITOS TRIBUTARIOS Y LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES

1. CRITERIOS GENERALES

La responsabilidad es la aptitud para responder. En el Derecho penal la responsabilidad es la aptitud para recibir la sanción. Ello resulta, como señala DE BRITO MACHADO, de un conjunto de condiciones psicológicas (responsabilidad subjetiva) o de un simple nexo de causalidad material (responsabilidad objetiva). La imputabilidad es el conjunto de condiciones psicológicas capaz de tornar a alguien apto para asumir las consecuencias jurídicas penales de sus actos. Es uno de los presupuestos de la responsabilidad subjetiva. Está ligada a la capacidad de conocer, de discernir. Es, por tanto, una cualidad de la persona⁵⁷².

⁵⁷² DE BRITO MACHADO, Hugo. *Estudos de Direito penal tributário*. Atlas, San Pablo, Brasil, 2002, p. 75.

Debemos partir de una plataforma hermenéutica pues esta cuestión de la responsabilidad penal de los administradores de entes colectivos por las funciones a su cargo nos vinculan con un tema anterior, la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Podemos enrolemos en la teoría de la ficción o la de la realidad impulsadas originalmente por Savigny y Gierke, quienes esbozaron sus teorías en el marco de la búsqueda de respuesta al planteo de cuál es el concepto de sujeto de derecho. MALAMUD GOTI⁵⁷³ sostiene que si se adopta la teoría de la ficción, de Savigny, la sociedad es un recurso técnico para realizar el tráfico comercial y patrimonial; se trata de una mera abstracción que designa individuos agrupados detrás de ella. Por esta razón las sociedades carecen de voluntad y, en consecuencia, su objeto nunca puede consistir la comisión de ilícitos por ser extraño a su destino, y los actos ilícitos del administrador no pueden alcanzarla porque exceden su mandato. Ello no inhibe de la posible aplicación de sanciones administrativas por actos ilícitos. Desde otra perspectiva, la teoría de la personalidad real de Gierke, el ente es un tercero respecto de los integrantes y la responsabilidad deriva de los actos propios de cada uno. Desde esta perspectiva la empresa limita el comportamiento de sus integrantes, que deben conformar su conducta a los mecanismos, exigencias y conveniencias de la sociedad, y además utilizan los recursos técnicos y económicos de la sociedad para cumplir la finalidad. Así es posible atribuir responsabilidad penal al ente colectivo.

Varios penalistas se oponen al reconocimiento de la capacidad de delinquir en las personas jurídicas, remarcando la incompatibilidad de la persona jurídica con las categorías dogmáticas de acción y culpabilidad, y también con la función y esencia de la pena, cuyos conceptos han tenido siempre en vista a las personas físicas. Para ello

⁵⁷³ MALAMUD GOTI, Jaime. *Persona jurídica y penalidad*. Depalma, BuenosAires, 1981. p. 42.

sostienen que no tienen capacidad de actuar como tampoco de culpabilidad.

Incapacidad para actuar. JIMÉNEZ DE ASÚA, sostuvo que las personas jurídicas no pueden ser autoras de ilícitos porque carecen no sólo de capacidad para cometer un delito, sino también de la conciencia de la antijuridicidad, e incluso de la posibilidad de obrar intencionalmente, y concluía que aplicar las categorías de la participación criminal a las personas jurídicas es una ficción⁵⁷⁴. En igual sentido ZAFFARONI expresa que la redacción del artículo 34 del Código Penal argentino⁵⁷⁵ no da lugar para predicar la capacidad de

⁵⁷⁴ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. LL t. 48 p. 1041. Aplicar sanciones a personas jurídicas necesariamente implicaría sancionar a inocentes, como ser los socios que no participaron del acto ilícito, a quienes se estaría aplicando sanción sin culpabilidad alguna. Aplicada la sanción penal a la persona física que resultara autor del hecho, nada obstaría a agregar alguna sanción administrativa para la persona jurídica.

⁵⁷⁵ El art. 34 del C.P. textualmente dispone “No son punibles: 1º El que no haya podido en el momento del hecho, ya sea por insuficiencia de sus facultades, por alteraciones morbosas de las mismas o por su estado de inconciencia, error o ignorancia de hecho no imputable, comprender la criminalidad del acto o dirigir sus acciones. En caso de enajenación, el tribunal podrá ordenar la reclusión del agente en un manicomio, del que no saldrá sino por resolución judicial, con audiencia del ministerio público y previo dictamen de peritos que declaren desaparecido el peligro de que el enfermo se dañe a sí mismo o a los demás. En los demás casos en que se absuelve a un procesado por las causales del presente inciso, el tribunal ordenará la reclusión del mismo en un establecimiento adecuado hasta que se comprobare la desaparición de las condiciones que le hicieren peligroso; 2º El que obrare violentado por fuerza física irresistible o amenazas de sufrir un mal grave e inminente; 3º El que causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño; 4º El que obrare en cumplimiento de un deber o en el legítimo ejercicio de su derecho, autoridad o cargo; 5º El que obrare en virtud de obediencia debida; 6º El que obrare en defensa propia o de sus derechos, siempre que concurrieren las siguientes circunstancias: a) Agresión ilegítima; b) Necesidad racional del medio empleado para impedirla o repelerla; c) Falta de provocación suficiente por parte del que se defiende. Se entenderá que concurren estas circunstancias respecto de aquel que durante la noche rechazare el escalamiento o fractura de los cercados, paredes o

acción de las personas jurídicas pues, la norma citada, se refiere indudablemente a la conducta humana⁵⁷⁶.

Durante la segunda mitad del siglo XX aparecen nuevas concepciones penales que, prescindiendo de la acción como concepto externo –que es un concepto limitado a las personas físicas- ponen el acento en la acción como conducta con significado típico. Así, las actuación de los órganos de los entes colectivos, se convierten en acciones atribuibles a una persona jurídica⁵⁷⁷.

No tienen capacidad de culpabilidad. La persona física no tiene inteligencia, no tiene voluntad por tanto carece de capacidad para ser declarada culpable pues carece de autodeterminación de sus actos.

Cuando se trata de la individualización del autor de un delito y, si este, se relaciona con la actividad de un ente jurídico, las respuestas usuales en materia de autoría no resuelven fácilmente la cuestión. Señala BACIGALUPO⁵⁷⁸ que desde siempre se entiende que sólo las

entradas de su casa, o departamento habitado o de sus dependencias, cualquiera que sea el daño ocasionado al agresor. Igualmente respecto de aquel que encontrare a un extraño dentro de su hogar, siempre que haya resistencia; 7º El que obrare en defensa de la persona o derechos de otro, siempre que concurren las circunstancias a) y b) del inciso anterior y caso de haber precedido provocación suficiente por parte del agredido, la de que no haya participado en ella el tercero defensor.”.

⁵⁷⁶ ZAFFARONI, Eugenio. *Tratado de Derecho Penal*, Ediar, Buenos Aires, t. III p. 58.

⁵⁷⁷ JAKOBS, Günther. *Derecho Penal Parte General*, Marcial Pons, 1997, p. 183.

⁵⁷⁸ BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Bosch, Barcelona, 1998, p. 25. “El tema de la responsabilidad penal de las personas jurídicas se encuentra relacionada, fundamentalmente, al ámbito de los delitos económicos, es decir, a todas las acciones punibles y las infracciones administrativas que se cometen en el marco de la participación de una persona jurídica en la vida económica y en el tráfico jurídico... con el concepto de criminalidad de la empresa de designa todo el ámbito de los delitos económicos en los que por medio de la actuación para la empresa lesionan bienes jurídicos e

personas físicas pueden ser punibles. Por ello doctrina penalista se bifurca en dos posiciones doctrinarias acerca de admitir o no la responsabilidad penal de las sociedades. La tesis que afirma la responsabilidad penal, sin desconocer que la persona jurídica es una realidad natural, no cabe duda que constituye una realidad jurídica que proyecta su existencia y actuación en el mundo del derecho. La persona jurídica es en definitiva un recurso técnico, un centro diferenciado de imputación de normas que permite deslindar la actuación y responsabilidad propia de las personas físicas que la integran respecto de la persona jurídica en sí misma.

La posición doctrinaria que niega la responsabilidad penal de estos entes se basan en el hecho de su incapacidad para delinquir por la falta de voluntad característica de las personas físicas, pero esta argumentación resulta débil ya que tal como reconoce modernamente la doctrina nacional y extranjera, las sociedades expresan su voluntad a través de sus órganos competentes al efecto, gestándose el proceso de formación de la voluntad social en forma análoga a la voluntad de las personas físicas.

La empresa, *per se*, no tiene voluntad propia sin embargo, la persona ideal se expresa y actúa a través de personas físicas que la integran y a efectos de poder determinar cuándo estamos en presencia de un actuar de la persona jurídica y cuándo de la persona individual, el ordenamiento legal ha establecido pautas recurriendo a la Teoría del Órgano. Puede entonces afirmarse que las estructuras jurídicas poseen la voluntad que emerge de sus órganos que, si bien no son otra cosa que hombres y mujeres de carne y hueso, que piensan y deciden, lo hacen en el marco de ciertas pautas que le otorgan a esa actividad un alcance totalmente distinto a aquel que realizan cuando actúan a título personal. Propiamente “actúan en lugar de otro”, como se ha analizado en el Capítulo V.

intereses externos, incluidos los bienes jurídicos e intereses propios de los colaboradores de la empresa”, p. 27.

Asimismo, y respecto del argumento de que las sociedades no se les puede aplicar una pena privativa de la libertad –lo que es obvio– ello no obsta a que puedan ser reprimidas mediante la aplicación de ciertas medidas que menoscaben su actuación e incluso puedan llegar a suprimirlas como entidades legales. Nos referimos específicamente a las distintas sanciones de tipo administrativo que pueden culminar con la cancelación de la inscripción social ante el Registro Público de Comercio. Existen dos argumentos esenciales y determinantes al respecto; uno lo constituye el fundamento de justicia implícito en la tesis afirmativa y que radica en el hecho de si el ordenamiento jurídico crea un sujeto diferenciado de imputación de normas lo cual le permite gozar de derechos, es justo que también dicho ente quede sujeto a la aplicación de sanciones por el incumplimiento de los deberes que el mismo ordenamiento le impone.

La fuerza de la realidad comercial tanto en el ámbito nacional como internacional demuestra que debe ser dejado de lado el antiguo principio "*societas delinquere non potest*" (basado en el principio de derecho penal que exige la identidad del delincuente y del condenado) ya que el desarrollo de las relaciones comerciales se ha vuelto tan complejo, incluso si se atiende a la actuación e injerencia de las empresas multinacionales o transnacionales, y de aplicarse este principio se estaría dejando un gran margen para la no represión de delitos e infracciones que pueden ser más fácilmente cometidos por estos entes. Otras posiciones, por ejemplo la de BAJO FERNÁNDEZ⁵⁷⁹,

⁵⁷⁹ BAJO FERNÁNDEZ, M. *De nuevo sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1981, p. 270. Así, en palabras de BACIGALUPO, S. "las dificultades jurídicas de afirmar la responsabilidad penal de las personas jurídicas se encuentran vinculadas a cuestiones que conciernen al problema del sujeto y de la norma jurídica. En este sentido, los argumentos tradicionales utilizados para negar la responsabilidad penal de las personas jurídicas encuentran su fundamento en la incompatibilidad de la persona jurídica con las categorías dogmáticas de la acción y culpabilidad, así como con la función y la esencia misma de la pena. La discusión sobre este tema ha girado

sostienen que se debe admitir el principio *societas delinquere non potest* quedando sólo el debate acerca de si es o no conveniente la utilización de sanciones administrativas, penas o medidas de seguridad.

Asimismo, y respecto de la afirmación de que no es necesario incriminar a la persona moral o jurídica, porque los efectos de prevención general se logran con la pena prevista para el socio, este argumento se puede contestar al amparo del argumento que considera a la sanción aplicada únicamente a los individuos que participaron en el hecho delictuoso no es justa como tampoco eficaz. No es justa en razón de que quienes son pasibles del castigo usualmente no son sino instrumentos utilizados por la sociedad. No es eficaz debido a que no opera sobre la causa generadora del acto delictivo que puede seguir atentando impunemente contra el ordenamiento con el auxilio de otros actores materiales que, por ello podrían quedar impunes respecto de sus actos delictivos si saben ampararse tras la sociedad irresponsable.

Las personas jurídicas —expresa ROBIGLIO— tienen derechos y pueden contraer obligaciones de acuerdo a la legislación civil y

siempre en relación a la incompatibilidad de dichos conceptos con la persona jurídica o en el intento de adaptación de ciertas categorías para permitir su aplicación a las personas jurídicas. Todos estos argumentos, tanto a favor como en contra de la responsabilidad penal de la persona jurídica, han estado y están marcados por la eterna comparación entre la persona física y la jurídica (bien para en contar sus incompatibilidades, bien para encontrar sus semejanzas)". *Op. cit.* p. 31. También señala BAJO FERNÁNDEZ la superación de determinados temas de discusión pues históricamente se debatía si se podía aplicar sanciones de cualquier naturaleza a las personas jurídicas. Ahora esto se encuentra totalmente superado ya que en la actualidad no cabe duda alguna de que sí, y sólo resta determinar: a) si la responsabilidad penal de estos entes es directa o derivada de la de las personas físicas, b) qué clase de vinculación debe haber entre la persona física que actúa y el ente, c) si la sanción a la persona jurídica es compatible con la del sujeto que actuó, y d) cómo conciliar la responsabilidad de las personas jurídicas con los principios de culpabilidad y personalidad de la pena. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Hacia un nuevo derecho penal: el de las personas jurídicas*. ps. 118 y 122.

comercial, y son obligados ante los Fiscos, ya que así las designan las leyes de los respectivos tributos. Su organización les permite optimizar recursos y multiplicar la capacidad humana individual, como también innumerables ventajas como otorgar seguridad a sus titulares mediante la limitación patrimonial de la responsabilidad de los socios. Con las actividades que desarrollan han quedado ubicadas en situación de afectar bienes jurídicos protegidos penalmente y de crear o incrementar ciertos riesgos jurídicamente desaprobados. En el ámbito de la persona jurídica, pueden cometerse ilícitos bajo su protección, desde su interior en su beneficio, que son los que nos ocupan en esta ocasión, o en contra de ellas⁵⁸⁰.

Toda esta temática se ha visto reflejada en la legislación argentina. Así en la ley 12.906 (y modificatorias) referida a la represión del monopolio se distinguen los hechos cometidos por personas físicas de los realizados por las personas jurídicas a través de sus directores, representantes legales, mandatarios, o miembros de personas de existencia ideal, previendo multas de aplicación solidaria. En materia penal cambiaria, la CSJN, se pronunció en favor de la constitucionalidad del artículo 2 de la ley 19.359 que establecía la responsabilidad de las personas jurídicas y la consecuente responsabilidad solidaria de sus directores, administradores y gerentes, pues "por tratarse de una responsabilidad no penal, sino meramente solidaria por el importe de la multa, no puede impugnarse la condena de los obligados con base a los principios generales de la legislación punitiva⁵⁸¹".

⁵⁸⁰ ROBIGLIO, Carolina. "La responsabilidad penal de las personas jurídicas" en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, (Coords).

⁵⁸¹ "Bco Santander y otros" CSJN, del 21.2.78, L.L. 1978-A, p., 231. La CSJN remitiéndose al dictamen del Procurador General de la Nación, declaró que no era inconstitucional el art. 2º de la ley 19.359 en cuanto establecía la responsabilidad solidaria de los directores, administradores y gerentes de la entidad sancionada pues por tratarse de una responsabilidad no penal, sino meramente solidaria con el

En conclusión, los argumentos fundantes sobre los cuales reposa la tesis afirmativa de la responsabilidad penal de las personas jurídicas son los siguientes: a) los delitos que puede cometer una sociedad son posibles no sólo en la realidad, sino también jurídicamente; b) ello es así porque los presupuestos que fundamentan la capacidad de obrar en el ámbito penal, no son esencialmente diversos de los utilizados en el derecho civil e inclusive en el derecho administrativo; c) la persona jurídica es titular de bienes jurídicos, lo que hace posible la imposición de penas, que se traducirán en definitiva en una restricción de dichos bienes.

2. DOCTRINA PENAL ARGENTINA

La doctrina argentina ha debatido ampliamente la cuestión. AFTALIÓN opinó que el legislador contempló sanciones para personas jurídicas. La autoría de un hecho no está conectada con la responsabilidad por tal hecho. La falta de voluntad de la persona jurídica sólo se puede esgrimir si se entiende la acepción psicológica del término “voluntad”⁵⁸². CUETO RÚA sostuvo que si la persona jurídica no tiene voluntad para delinquir penalmente, tampoco la tendría para delinquir civilmente, sin embargo la responsabilidad civil de las sociedades, nadie la discute. El hecho de que las personas jurídicas actúan con discernimiento e intención está admitido sin

importe de la multa, no puede impugnarse la condena de los obligados con base a los principios generales de la legislación punitiva. En definitiva se justifica el régimen sosteniendo que la sanción prevista no es una pena, al igual que se ha sostenido en el ámbito aduanero.

⁵⁸² AFTALIÓN, Enrique “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y la de sus directores” J.A. del 26-12.58. Cfr. también Capítulo VII del primero tomo del Tratado de Derecho Penal Especial, ps. 127-133.

reparos en el plano civil⁵⁸³. CABALLERO⁵⁸⁴ sostuvo que la responsabilidad de las sociedades se resuelve en una obligación legal de garantía, en que el ente garantiza al Estado que sus órganos se comportarán lícitamente en el pago de sus obligaciones tributarias y si tales órganos incurrir en infracciones o delitos, la sociedad responderá pecuniariamente total o parcialmente de la culpa de aquellos, como si fuera una culpa propia, sin perjuicio de la culpabilidad y responsabilidad directa de ellos ante el Estado. Esa garantía se presenta como una responsabilidad objetiva de la empresa que responde a pesar de su incapacidad de acción o de culpabilidad. BONZÓN RAFART considera que no es posible admitir la sanción penal sobre las personas jurídicas pero si se puede admitir la obligación o deber de garantía de éstas por los ilícitos de los terceros que actúan por ellas, esgrimiendo la calidad de miembros de la misma. Solo las personas físicas pueden revestir la calidad de “delincuente”, aún cuando actúe a través de entidades jurídicas concebidas como sujetos ideales, entiende que el deber de garantía surge como única posibilidad de responsabilizar a las empresas⁵⁸⁵.

Desde otra perspectiva NÚÑEZ, expresó que las personas jurídicas carecen de inteligencia, voluntad y libertad, condiciones que son imprescindibles para ser merecedor de una sanción penal. Por tanto, no pueden ser sujeto activo de un delito, por lo que el concepto de “responsabilidad penal” en relación con las personas jurídicas, necesariamente tiene otro alcance que cuando se aplica a personas físicas, pero eso no implica dejarlas afuera de la posibilidad de recibir

⁵⁸³ CUETO RÚA, Julio “El racionalismo, la egología y la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, LL, T. 50 ps. 1109-1122.

⁵⁸⁴ CABALLERO, José Severo “La llamada responsabilidad penal de las sociedades anónimas y demás personas colectivas en el derecho penal especial” en JA Doctrina 1974, p. 347.

⁵⁸⁵ BONZÓN RAFART, Juan C. “Responsabilidad penal e infraccional de las personas jurídicas” p. 79.

la sanción penal que les pudiera corresponder por los delitos cometidos por sus órganos⁵⁸⁶. RUBIANES era partidario de responsabilizar penalmente a las personas de existencia ideal, cuando el hecho fuese cometido por sus socios, directores, administradores, gerentes, mandatarios, gestores, miembros, empleados u otra persona en desempeño de tareas relacionadas a la persona ideal, con recursos facilitados por ella, de forma que el hecho resulte cumplido en su nombre, con su ayuda o en su beneficio, aún cuando quien lo realiza se exceda en sus facultades o no hubiese cumplido reglamentaciones internas⁵⁸⁷. CHICHIZOLA entiende que para responsabilizar a la sociedad debe tratarse de una entidad con existencia independiente de la de sus socios, los representantes legales deben haber cometido un hecho punible en su calidad de tales y dentro de sus funciones, el delito debe haberse perpetrado al amparo o en beneficio de la sociedad, y no es necesario individualizar quién fue el autor del hecho para penar a la persona jurídica, porque dentro de una sociedad hay muchas formas de diluir la responsabilidad y si fuera necesario determinar al autor, muchas veces no podría sancionarse al ente. Concluye señalando la necesidad de que el Código Penal incorpore la responsabilidad penal de las personas jurídicas en función del extraordinario poderío que han alcanzado esas entidades y las maniobras que efectúan con alarmante frecuencia⁵⁸⁸.

BAIGÚN⁵⁸⁹ considera que la mayor parte de la actividad económica del mundo es desarrollada por empresas y que en ese marco se presenta una economía subterránea con mercados ilegales, y así

⁵⁸⁶ NÚÑEZ, Ricardo C. Derecho Penal Argentino, T. I, Edición Bibliográfica Argentina, 1964, ps. 212-217.

⁵⁸⁷ RUBIANES, *Tratado sobre el Código Penal e Interpretación jurisprudencial*, Depalma, 1975 T. I.

⁵⁸⁸ CHICHIZOLA, Mario I. "La responsabilidad penal de las personas de existencia ideal" LL, T. 109 ps. 682-696.

⁵⁸⁹ BAIGÚN, David "La responsabilidad penal de las personas jurídicas".

surgió el denominado “crimen organizado”. Exhibe las dificultades del derecho penal en este aspecto, y se define partidario de la doble imputación, mediante las reglas del derecho penal común, a los directores que hubieran intervenido en el hecho, por ejemplo votando a favor de la decisión ilícita, y también a la sociedad que es la que ha actuado, para lo cual señala como alternativa más eficiente la creación de un nuevo sistema teórico para resolver los conflictos nacidos de la actividad delictiva de las personas jurídicas. ROBIGLIO concluye en que siendo que la empresa se maneja en “el mundo de los negocios, con criterios y aspiraciones propios del comercio, en la medida que el negocio deje de ser rentable porque la empresa deba afrontar sanciones que cancelen o disminuyan sus posibles beneficios, el ente desarrollará sus propios anticuerpos para evitar que desde ella se cometan ilícitos. Esto significa que las sanciones a la empresa se advierten como útiles y convenientes; además, en el derecho comparado se ha visto una tendencia a crear -donde no los había- o reforzar los regímenes sancionatorios para los entes jurídicos. Sin embargo, esto no implica que la única forma de lograr ese objetivo sea mediante la incriminación penal, ya que la combinación de sanciones penales para las personas físicas y administrativas accesorias para la persona jurídica, no se presenta en sí misma como incorrecta y elude las dificultades dogmáticas expuestas. Aún así, sería conveniente homogeneizar los diversos regímenes vigentes tanto en su aspecto sustancial como en lo relativo a la distribución de competencias y trámites procesales, ya que se aclararían las dudas y se coadyuvaría a la seguridad jurídica”⁵⁹⁰.

⁵⁹⁰ ROBIGLIO, Carolina. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas” en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, (Coords).

3. EL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO COMO ENCUADRE DOGMÁTICO DE JUSTIFICACIÓN DE LA APLICACIÓN DE SANCIONES A UN ENTE COLECTIVO

Como ya se ha adelantado en el Capítulo V, la dogmática penal encuentra una herramienta para dar respuesta a los problemas de autoría cuando se trata de entes jurídicos vinculados con el delito. Dos criterios básicos fundamentan el recurso instrumental del actuar en lugar de otro.

El primero es la *teoría de la representación*, que considera que esta cláusula de extensión de la autoría es sólo aplicable a los delitos que tipifican una infracción de un deber. En otros términos se construye a partir de los delitos especiales aunque no se limita a ellos y contempla, como elemento determinante, la autoría de la infracción de un deber extrapenal⁵⁹¹. Esta teoría pone énfasis en la relación formal entre el sujeto actuante (*extraneus*) con la persona jurídica sobre la que recae la condición especial requerida por el delito (*intraneus*).

La crítica que puede formularse a la teoría de la representación radica en que el concepto de delito de infracción a un deber sufre fuertes críticas y, además, se requiere una delegación formal en el cumplimiento del deber razón por la cual queda fuera del radio de punición la conducta de aquel sujeto que aún actuando como representante, formalmente no lo es, como es el caso de los administradores de hecho no designados jurídicamente.

El segundo es la *teoría funcional*, que interpreta que es la función que ejerce el sujeto actuando por la sociedad como el elemento determinante de esta construcción dogmática, prescindiendo del bien jurídico tutelado.

⁵⁹¹ ROXIN, Claus, *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 385-386.

Integrando esta posición SCHÜNEMANN expresa que el legislador, al requerir un autor especial para esta clase de delitos, individualiza una determinada posición -la del *intraneus*- en su especial relación con el bien jurídico tutelado. Lo determinante es la relación de dominio con el bien jurídico y no la naturaleza del bien jurídico tutelado, por tanto quien asume el dominio sobre la vulnerabilidad del bien jurídico se constituye en garante de aquél. El autor alemán pone el acento sobre el concepto de dominio del resultado rechazando la construcción del actuar en lugar de otro meramente sobre infracciones a un deber sino que en estos casos el deber no funda la autoría, sino que lo hace el dominio penalmente relevante que usualmente se conecta con un deber previo⁵⁹².

También se encuentra en esta posición GRACIA MARTIN para quien el sujeto que actúa con dominio penalmente relevante, debe ejercer esa actuación sobre la estructura social en la que se encuentra el bien jurídico tutelado. Los bienes jurídicos se encuentran en toda estructura social. Los bienes jurídicos que se pretenderían proteger por los delitos especiales se encuentran en una estructura especial, es por esta razón que sus tipos penales requieren una calidad especial en el autor que los identifica con aquella estructura⁵⁹³. El autor español pone el acento sobre el concepto de dominio social típico. No difiere en demasía de la posición de SCHÜNEMANN pues, en ambas

⁵⁹² SCHÜNEMANN, Bernd, "El dominio sobre el fundamento del resultado: base lógico objetiva común para todas las formas de autoría incluyendo el actuar en lugar de otro", Revista de Derecho Penal, Rubinzal-Culzoni, Autoría y participación, II-2005, Santa Fe, 2006, p. 42-44. En lo que a nuestra investigación interesa, el autor identifica a quien gestiona una sociedad como encuadrado en una determinada posición jurídica con el ente colectivo por quien actúa como una omisión impropia donde la posición que asume el sujeto es de garante -en el caso, frente a la autoridad tributaria-.

⁵⁹³ GRACIA MARTÍN, Luis. *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, I, Zaragoza, 1985, p. 351.

construcciones dogmáticas el autor se sitúa en una posición especial respecto del bien jurídico tutelado, al actuar por el ente colectivo.

Por su parte GARCÍA CAVERO se ubica en una posición intermedia considerando que los delitos especiales pueden ser de dominio o de infracción de un deber. Por esta razón traza un distingo entre los delitos especiales en sentido amplio (delitos de dominio) y los delitos especiales en sentido estricto (delitos de infracción de un deber). En su posición el autor peruano adopta la clasificación de los delitos de Jakobs que se diferencian en delitos de competencia por organización (delitos de dominio) y delitos de competencia institucional (delitos de infracción de un deber)⁵⁹⁴.

En los delitos especiales en sentido amplio (delitos de dominio) la responsabilidad penal encuentra su fundamento en la organización de la esfera personal (obligación que le corresponde a todo ciudadano). En consecuencia, se imputarán a una persona las consecuencias de la forma en que organizó su ámbito de actuación inclusive –y fundamentalmente- aquellos espacios de una organización que se asumen como propios⁵⁹⁵.

En los delitos especiales en sentido estricto (delitos de infracción de un deber) donde se encuadran los delitos económicos, la responsabilidad penal encuentra su fundamento en deberes impulsados a partir de instituciones que vinculan ámbitos vitales para la existencia

⁵⁹⁴ GARCÍA CAVERO, Percy, “La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro”, en Percy GARCÍA CAVERO (coord.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, ediciones jurídicas cuyo, Mendoza, pp. 2004, ps. 267-268. También GARCÍA CAVERO, *Derecho Penal Económico*, PG, ARA, Lima, 2003, ps. 330-331.

⁵⁹⁵ JACKOBS, Günther, *Derecho Penal Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 1997, ps. 987-988. En el concepto del actuar en lugar de otro, cuando el delito especial es de dominio (es decir cuando el fundamento del castigo es la infracción al rol de ciudadano), cualquier persona (extraneus) puede entrar a dominar aspectos de la esfera de un intraneus al tipo de manera que asume aquel ámbito de organización, en principio, ajeno.

de la sociedad (familia, función pública, confianza especial, etc.). A partir de estos deberes, el sujeto no sólo está obligado a evitar que la forma en que organiza su esfera personal afecte la de los terceros a los que aquellos deberes lo vinculan, sino que también está obligado a evitar que otros lo hagan⁵⁹⁶.

En consecuencia el criterio de dominio del hecho, es decir, la manera en que se organiza la esfera personal del sujeto, encuentra el fundamento de la punibilidad en la especial relación entre el sujeto y la causa institucional generadora del deber. Ahora, en el caso de que los deberes de actuación son cumplidos por terceras personas –el administrador de un ente colectivo- estamos en clara presencia del actuar por otro en donde se comprueba una delegación del cumplimiento del deber del *intraneus* al *extraneus* mediante una relación de representación⁵⁹⁷.

4. RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

En la República Argentina desde 1990 rige un sistema de delitos tributarios que tienen por propósito tutelar el normal cumplimiento de la renta pública. Concretamente la Ley Penal Tributaria, 24.769, tipifica una serie de delitos por incumplimientos de los impuestos nacionales y también contra el sistema de Seguridad Social.

En materia de autoría, que es lo que aquí nos interesa, individualiza al “obligado” como el destinatario de la sanción penal tributaria y es este un elemento normativo del tipo. En este punto encontramos una interconexión fuerte entre el Derecho penal y el Derecho tributario pues para conocer a qué hace referencia la ley penal tributaria cuando indica la figura del obligado debemos

⁵⁹⁶ JACKOBS, Günther, *Derecho Penal* ..., p. 994.

⁵⁹⁷ GARCÍA CAVERO, P., “La discusión...”, ps. 271-273.

necesariamente recurrir al ordenamiento tributario es decir, a la ley de procedimientos fiscales, 11.683. Pero no siempre el obligado tributario puede erigirse en autor material de un delito tributario, pues en algunos casos éste no ha actuado directamente. Fundamentalmente se lo responsabiliza –en el marco de la responsabilidad tributaria- por una necesidad bien concreta: la administración tributaria debe conectarse con un sujeto cuando el responsable principal de la obligación tributaria no puede responder directamente. En otros términos, si se tipifica el delito de evasión tributaria y quien evade es una empresa, el ordenamiento debe dar respuesta sobre la forma de aplicación de la pena privativa de la libertad prevista por la comisión de tal delito. En consecuencia esta remisión del régimen penal tributario a la ley tributaria puede suscitar inconvenientes en punto a su aplicación.

En efecto, la Ley penal tributaria se refiere al obligado, éste no surge de dicha ley sino que es una figura que debemos buscar en la ley de procedimientos tributarios, en ésta ley esos obligados –como se puede fácilmente apreciar- no siempre actúan de modo personal y directo, por tanto ¿cómo se resuelve en esta materia la cuestión de la autoría? Frente a un delito tributario, en algunos casos el contribuyente actúa individualmente y la Ley Penal Tributaria se le aplica en forma directa. En otros casos el contribuyente actúa por otro, como es el caso de las sociedades y demás entes jurídicos, quienes no actúan en forma personal sino a través de la acción de otros sujetos quienes ejercen su representación.

El concepto de autoría, en la Ley Penal Tributaria tiene una significación amplia, involucra a varios sujetos según sea la naturaleza de la actuación que desarrollan. El tema cobra relevancia tratándose – como es el caso- de un elemento normativo del tipo que debe integrarse con conceptos previstos en otras normas. Como se comentó anteriormente, deberá recurrirse a la ley de procedimientos tributarios para extraer de ella el concepto de obligado tributario. Veamos

sumaria y agrupadamente la referencia de la Ley Penal Tributaria a los destinatarios de la sanción penal tributaria.

Para ser autor la ley requiere representación del ente colectivo. Por tanto, quienes tienen la competencia por los estatutos societarios para *actuar en nombre y representación* de la empresa, en principio serán directores, gerentes, administradores, mandatarios, representantes o autorizados. Estos sujetos son quienes ejercen el dominio en la esfera de las decisiones corporativas. El artículo 14 de la Ley Penal Tributaria es una cláusula específica del *actuar en lugar de otro*, y su fundamento se encuentra en las conductas de quienes ejercen aquellas funciones de representación de manera que puede afirmarse que tales actos son atribuibles a los entes colectivos – personas jurídicas- por quienes actúan.

En varios ordenamientos jurídicos europeos rige el principio de la imposibilidad de atribuir responsabilidad penal a los entes colectivos, excepto en relación con infracciones de naturaleza administrativa. La aplicación de la responsabilidad penal sobre las sociedades puede darse a través de normas especiales para determinados delitos o bien adoptar normas generales aplicables para todos los delitos previstos en los códigos penales. Otra solución es la que adoptan ordenamientos como el español que incorpora la figura del actuar en lugar de otro, permitiendo de esta forma efectivizar la responsabilidad penal de las personas jurídicas, como forma de salvar la exigencia de un autor calificado cuando la característica especial requerida por el tipo penal, la detenta una persona jurídica. En efecto, el artículo 31 del Código Penal Español textualmente dispone: “1. El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias

se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.
...”.

En el ordenamiento español las personas jurídicas no pueden cometer delitos en razón de que si se produjeran delitos cometidos en el ámbito de una empresa sólo responden penalmente las personas físicas que intervinieron, pero la sociedad no sufrirá la pena. Ello no obstante, existe la necesidad de no dejar impunes totalmente a las sociedades desde las cuales se han cometido delitos. Así se incorporó al Código Penal español el artículo 129 que prevé consecuencias accesorias, que son medidas similares a las penas, y que se aplican a las personas jurídicas que cometen alguno de los delitos que expresamente lo prevén. No se contempla el delito de evasión pero sí otros delitos económicos, a los consumidores, delitos ambientales, lavado de dinero, tráfico de estupefacientes, entre varios⁵⁹⁸.

4.1. El obligado como destinatario de la pena

En el delito de evasión simple, art. 1 de la Ley Penal Tributaria, se hace referencia al “obligado” quien mediante las modalidades comisivas previstas en la norma, evade el cumplimiento de la obligación tributaria. El art. 2 incs. b) y c) del citado régimen, también se refieren al obligado para la aplicación del delito de evasión agravada. En relación con el delito de aprovechamiento indebido de subsidios, también el art. 3 del mismo cuerpo normativo se refiere al “obligado” quien mediante diversas maniobras se aprovecha

⁵⁹⁸ Las sanciones accesorias son la clausura temporaria o definitiva de la empresa, locales y establecimientos, la disolución de la sociedad, la suspensión de las actividades por un plazo no superior a 5 años, la prohibición temporal o definitiva de realizar actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se ha cometido o favorecido el delito, la intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores hasta un máximo de 5 años.

indebidamente de ciertos beneficios tributarios. Asimismo en el delito de evasión simple de los recursos de la Seguridad Social, también el art. 7 de la Ley Penal enuncia al “obligado” como destinatario de la pena.

4.1.1. El destinatario de la sanción por su especial relación con la obligación tributaria

En otros delitos, por las modalidades comitivas de los mismos, el destinatario no es el “obligado”. Tal es el caso de la omisión fraudulenta de beneficios fiscales, prevista en el art. 4 de la Ley Penal Tributaria pues el destinatario de la pena es aquel sujeto –sea quien fuere- que obtiene exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberación, reducción, reintegro o devolución de tributos; también respecto del delito de apropiación indebida de tributos que puede ser cometida sólo por el agente de retención o percepción, conforme surge del art. 6 de la Ley Penal Tributaria. De la misma forma, en el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, el art. 9 del citado régimen penal, castiga al empleador que no deposita y al agente de retención o percepción que mantiene esos conceptos en su poder sin ingresarlos.

4.1.2. El destinatario de la pena por su actuación vinculada con su profesión o experiencia

En el delito de insolvencia fiscal fraudulenta, el art. 10 de la Ley Penal Tributaria eleva a la categoría de destinatario de la sanción a aquel sujetos que ha tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial de cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, y

con su acción provoca o agrava la situación de insolvencia –de él o ajena- con el propósito de frustrar el cumplimiento de la obligación. En consecuencia, aquí pueden estar involucrados otros sujetos además de los obligados (asesores, directores, entre varios).

En este rubro también incluyo a los responsables de realizar las registraciones y emitir los comprobantes quienes, en caso de falsedad, engaño o ardid simulan el pago de la obligación tributaria o del recurso de la seguridad social incurriendo así en el delito de simulación dolosa de pago previsto en el art. 11 de la Ley Penal Tributaria. Estos mismos sujetos, por su especial vinculación con la gestión tributaria del contribuyente, cuando altera dolosamente los registros sustrayendo, suprimiendo, ocultando, adulterando, modificando o inutilizando registros, es pasible de la sanción de prisión, en los términos previstos en el art. 12 de la Ley Penal.

También son pasibles de la pena de prisión, conforme lo indica el art. 15 de la Ley penal en una enumeración muy detallada y claramente dirigida a diversos profesionales, asesores, y consejeros de hecho, a aquellos que incurrieren en la producción de un dictamen, informe, dieran fe, autorizaren o certificaren actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos. También cuando estos se agrupan en una organización o asociación compuesta por tres o más personas quienes con habitualidad se dedican a estas tareas, agravándose la pena a quien resulte considerado jefe de la organización.

4.1.3. El destinatario de la pena por su actuación en la dirección de la empresa contribuyente

Aquí se encentra el nudo gordiano de nuestro análisis. El art. 14 de la Ley Penal Tributaria dispone que el destinatario de la sanción serán los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de

vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible, en aquellos casos en que alguno de los supuestos previstos en la ley se hubiere ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho (fideicomisos, Uniones Transitorias de Empresas, contratos asociativos, entre otros). Este caso nos enfrenta a la sugerente figura del “actuar en lugar de otro” que resuelve los problemas de autoría. Quedan excluidos aquellos sujetos que aún cuando participen del carácter indicado no hayan participado directamente en el ilícito y que por el sólo hecho de formar parte de un órgano societario pudieren resultar punibles. De este modo, el legislador ha receptado la buena interpretación en cuanto a la responsabilidad solidaria del directorio.

Expresamente el art. 14 de la Ley Penal Tributaria señala que: “Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz”.

La ejecución de los hechos con relevancia penal deben ser efectuados en nombre, con la ayuda o en beneficio del ente colectivo.

La ley penal tributaria se enrola en el concepto de que la sociedad no responde penalmente sino la persona física que actuó en su nombre. RODRÍGUEZ ESTÉVEZ señala al respecto que “aquí se evidencia una considerable mejoría en la técnica legislativa empleada. En este sentido, podemos decir que esta cláusula se adecua mejor a la actuación en lugar de otro. La referencia a que el hecho hubiere sido

ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, la vinculan con la noción de criminalidad de la empresa. Por otra parte, la normativa alcanza a las asociaciones de hecho como a quienes, pese a no reunir las cualidades de sujeto de derecho, las normas le atribuyen la calidad de obligado tributario, poniéndose de manifiesto que se trata claramente de un delito especial... se hace referencia de modo novedoso a la posibilidad de que el acto de designación de la representación sea jurídicamente ineficaz, circunstancia que en nada afectará la responsabilidad penal del directivo”⁵⁹⁹.

Una adecuada interpretación del régimen de la solidaridad consideraría que el régimen sólo establece una presunción muy fuerte, toda vez que el acto ilegal que ejecuta el director, fue consentido o tolerado por los demás directores, administradores y gerentes. Desde luego que esta presunción podrá ser revocada, a condición de que se demuestre seriamente que ni tal acto ni sus consecuencias han sido queridos o tolerados por parte de aquellos que, en principio deben responder por acto ajeno.

En síntesis resulta tanto de una elaboración doctrinal y jurisprudencial que en el ámbito tributario se ha intentado seguir el camino que permita conciliar los intereses del Estado en su faz recaudatoria con la debida protección de derechos que corresponden a los que representan a las personas jurídicas.

Aún falta en este campo establecer pautas concretas en relación a varios aspectos. Por ello, consideramos que una futura regulación legal sobre el tema y tomando como base la aceptación de la responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas, debería prever y dar respuesta a una amplia gama de cuestiones. Por ejemplo, determinar quién se considera autor material del ilícito cuando el delito es cometido por un órgano. No se da el enunciado problema en

⁵⁹⁹ RODRÍGUEZ ESTÉVEZ, Juan M. *El derecho penal...* p. 233.

los casos en que el delito es cometido por un dependiente, porque en ese caso es éste siempre el autor directo, respondiendo el ente ideal de manera refleja o indirecta. Una vez determinada la cuestión planteada en el punto precedente ¿cómo se solucionan los temas de la reincidencia, prescripción, etc.? Si la persona jurídica se disuelve con anterioridad a la resolución o sentencia condenatoria ¿se extingue la acción contra ella? ¿Cómo se efectiviza el sometimiento de la persona jurídica al proceso? Y consecuentemente: ¿qué recaudos procesales deberán tomarse necesariamente si se le toma declaración indagatoria al representante legal? Asimismo, en caso de colisión de intereses entre el representante legal y la persona jurídica ¿quién sustituye a éste? ¿La responsabilidad de los órganos societarios es solidaria o complementaria a la de la persona jurídica y/o del dependiente autor directo del ilícito? ¿La responsabilidad por los hechos u omisiones de los dependientes abarca los cometidos por sus gerentes, mandatarios y gestores? Es un campo plagado de interrogantes.

4.1.4. Supuestos especiales de representación

Aún en el marco de la complejidad del tema, el art. 14 de la Ley Penal Tributaria ofrece una solución desde la perspectiva del actuar en lugar de otro, sin embargo dicho artículo se concentra en los casos de la actuación de un ente colectivo –que es el obligado principal de la obligación tributaria- y dispone la aplicación de la pena de prisión sobre los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible. Sin embargo existen actuaciones que implican la participación en el hecho punible pero por sujetos no enumerados en esta norma.

Considero que esta individualización de tales funcionarios no es taxativa sino que en el concepto de *administrador* se involucran otros sujetos que actúan como tal en casos en que, por razones puntuales, la

Empresa –aún sin mandato expreso en tal sentido- acepta los compromisos asumidos por estos a favor de la Sociedad. Por tanto en tales casos el concepto administrador debe ser interpretado en forma extensiva, amplia. Analizamos diversos supuestos.

a) ***Síndico de la sociedad y miembros del consejo de vigilancia.***

En el caso de los síndicos y los miembros del consejo de vigilancia, la representación es limitada. El síndico es un sujeto quien ejerce una función de fiscalización de la actividad de la empresa, de control de legalidad de los actos de aquélla⁶⁰⁰. Es decir, no actúa en nombre de la empresa, sino que controla los actos de quienes lo hacen. La misma situación es predicable respecto de los miembros del consejo de vigilancia⁶⁰¹.

b) ***Síndico de la quiebra.*** Un caso diferentes es el de los síndicos en la quiebra, en razón de que ellos tienen la administración de los bienes del fallido⁶⁰²; y el consejo de vigilancia, en el caso de la aprobación de actos o contratos que el reglamento de la sociedad anónima prevea como necesaria para su celebración⁶⁰³, pues en definitiva perfecciona el acto del *representante* de la empresa. En otros términos sin aquél no hay expresión de la voluntad social.

c) ***Representante que incurre en acto ineficaz.*** El caso del representante basado en un acto ineficaz, la cuestión aquí radica en que no desarrollan actos de administración sino que la actuación es ineficaz. En estos casos la sociedad queda obligada frente a los terceros de buena fe por los actos que realice el mandante que desarrolla un acto ineficaz, en razón de que su comportamiento se

⁶⁰⁰ Artículo 294 de la ley 19.550.

⁶⁰¹ Artículo 281 de la ley 19.550.

⁶⁰² Artículo 109 de la ley 24.522. Debe tenerse en cuenta, sobre todo, en el caso del cumplimiento de contratos pendientes de resolución (art. 144 de la ley 24.522).

⁶⁰³ Artículo 281 inciso c) de la ley 19.550.

traduce en una apariencia de legalidad en la atribución de las facultades invocadas, aún cuando actúe en exceso o al margen de lo que dispone el estatuto social⁶⁰⁴.

d) *Administrador de hecho*. Se trata de un supuesto conflictivo desde un punto de vista doctrinario. Desde la perspectiva de los impulsores de la teoría de la representación no es posible aceptar el compromiso del ente colectivo por la actuación de un administrador que no tiene facultades de representación. Por el contrario, desde la perspectiva de la teoría material, es factible responsabilizar al administrador de hecho.

El artículo 14 del régimen penal tributario expresamente enuncia al “*administrador*” lo que nos lleva a concluir que la teleología de la norma es comprender, en forma amplia, a una vasta gama de supuestos de personas que actúan por una persona jurídica más allá de los convencionales que enuncia la ley tales como el director, el gerente, el síndico y los miembros del consejo de vigilancia⁶⁰⁵.

4.2. Adscripción de la ley argentina a la figura del actuar en lugar de otro en materia de delitos tributarios.

La norma del artículo 14 del régimen penal tributario que dispone que en el caso de delitos tributarios o relativos a los recursos de la seguridad social la pena de prisión le es aplicable a ciertas personas físicas de la empresa que hayan participado en los hechos,

⁶⁰⁴ CNCom. Sala “A”, “Bercovich Gregorio N. c/Dacar Export Import S.A. sobre ejecutivo”, CNCom, Sala A, del 8.11-96.

⁶⁰⁵ CPEcon., Sala “A” Regs. Nos. 15/94 y 686/95, Sala “B” Reg. N° 1094/04; entre varios. Señala SILVA SÁNCHEZ que esta controversia fue una de las razones de la modificación del antiguo artículo 15 bis del Código penal español, que fue reemplazado por la formula contenida en el actual artículo 31. (SILVA SÁNCHEZ, Jesús María en “El actuar en lugar de otro en el Código Penal Español”, en La responsabilidad penal..., AAVV Percy GARCÍA CAVERO (coord.), pp. 286-292.

implica que dicho régimen excluye a la persona jurídica, como ente colectivo, de la posibilidad de sufrir una sanción penal. En términos gráficos, no puede encarcelarse a una sociedad anónima.

En el ámbito del Derecho Aduanero argentino es diferente pues se prevén penas para la sociedad. En efecto, el artículo 888 del Código Aduanero prescribe lo siguiente: "Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por algún delito aduanero e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuera satisfecho su importe, sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables responderán patrimonialmente y en forma solidaria con aquélla por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición."⁶⁰⁶

Planteando un caso de hipótesis se visualiza lo siguiente: una sociedad importa mercaderías. Uno de sus directores, encargado de pagar los tributos aduaneros, efectúa una declaración falsa respecto de las mercaderías a ingresar y lo hace dolosamente. La autoridad

⁶⁰⁶ Esta norma sólo se refiere a la solidaridad de los directores, administradores o socios para el pago de las sanciones pecuniarias cuando la persona de existencia ideal fuera condenada por algún delito aduanero. De conformidad con el artículo 1121 del Código Aduanero, ciertas penas y las consecuencias accesorias previstas en el artículo 876 del citado Código, que pueden alcanzar a la persona jurídica y se aplican en sede administrativa, pero sólo con posterioridad a la condena recaída en la causa penal respecto de las personas físicas que intervinieron en el hecho. Esto fue confirmado por la jurisprudencia de la CSJN en la causa "De la Rosa Vallejos" (Fallos 305:246). Asimismo, respecto de las infracciones aduaneras, la CSJN sentenció que las penas pecuniarias se relacionan con una finalidad recaudatoria y tienen un cierto carácter indemnizatorio, por tanto, una vez cometida una defraudación a la renta, se aplica sanción penal a todos los que participaron, de acuerdo a las reglas de la participación criminal, sin embargo, para las penalidades especiales, no rigen las reglas de participación criminal, por lo que pueden ejercerse acciones contra personas jurídicas y éstas pueden ser condenadas a penas pecuniarias (Fallos 200:419). De igual forma la CSJN afirmó que la infracción aduanera no involucra responsabilidad objetiva, al igual que en materia tributaria (Fallos 284:355, 291:224).

aduanera sanciona a la sociedad y solidariamente extiende el monto de la pena pecuniaria al Directorio. La sociedad no paga y uno de los directores que no intervino en las operaciones, paga la multa. Entonces, la pena que debía hacerse efectiva sobre la sociedad y el director culpable no debe deberá ya hacerse efectiva, pues el Estado nada más podrá reclamar ya que la multa fue pagada.

Las consecuencias punitivas de la Ley Penal Tributaria se materializan, entonces, sobre los contribuyentes, los que obtienen exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberación, reducción, reintegro o devolución de tributos; sobre los agentes de retención o percepción que se apropian indebidamente de tributos, sobre los empleadotes que no depositan y los agentes de retención o percepción que mantienen tales conceptos en su poder sin ingresarlos, sobre los diversos profesionales, asesores, y asesores de hecho por su actuación asesora, sobre los administradores de sociedades en general por su actuación por la sociedad y finalmente sobre el genérico y amplio concepto de “obligado” tributario.

La figura amplia del “obligado” comprende a una vasta gama de sujetos que son elegidos por la Ley Penal Tributaria como destinatarios de la aplicación de la pena de los delitos tributarios y es esta una referencia que necesariamente debe formular la ley para abarcar a esta gran variedad de individuos conectados, de diversas formas, con el contribuyente principal.

Afirma TURANO que el legislador argentino ha decidido no responsabilizar penalmente a las personas jurídicas por los delitos establecidos por la Ley Penal Tributaria por lo que los criterios de atribución de responsabilidad recaen sobre las personas físicas. El artículo 14 se refiere, entonces a delitos de infracción de un deber (se trate de delitos tributarios o relativos a los recursos de la Seguridad Social). En otros términos señala el autor, “los delitos tributarios y relativos a los recursos de la seguridad social, cuando el obligado es una persona física -en atención a que en estos supuestos no se

presentan los problemas a los cuales hice mención para atribuir la responsabilidad a un agente individual- el fundamento de la autoría es el dominio del hecho, mientras que en el caso de las personas jurídicas, es -por la vinculación entre el tipo penal específico y el artículo 14- la infracción de un deber por parte del *representante* de la empresa. En un caso hay un concepto de dominio *natural* de la acción y en el otro un concepto de dominio funcional construido sobre la base de parámetros objetivos, ambos con relevancia jurídica pues así lo indica el legislador. Aquella construcción se efectuaría sobre la base de los parámetros de atribución de competencias y funciones en el orden económico actual. Es decir que los deberes extrapenales sobre los cuales se construirían estos delitos de infracción de un deber se construyen, a su vez, sobre la base de las atribuciones de los responsables de la persona jurídica en el ámbito de aquélla”⁶⁰⁷.

En suma, el encriptado sistema de relaciones jurídicas tributarias y la toma de decisiones en entes jurídicos autorizan al legislador a prever un sistema efectivo de aplicación de la pena, en caso de que se configure un delito tributario. Lo hace eligiendo, a quienes ejercen el control del sistema de decisiones de la empresa, como responsables en forma personal, en carácter de autor, por las decisiones que se han tomado en nombre de la sociedad a la cual representan de derecho (porque así lo contemplan las normas societarias) o de hecho (pues la

⁶⁰⁷ TURANO, Pablo. “El actuar en lugar de otro. Posición de garante de los directivos de las sociedades. Autoría y participación en organizaciones complejas” en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. ALTAMIRANO y Ramiro M. RUBINSKA, (Coords). Señala el autor que, “a diferencia de lo expuesto por Schünemann, lo fundamental no es el dominio del hecho que suele venir acompañado de un deber previo, sino el deber que el legislador construye sobre la posibilidad de dominabilidad del hecho. Es el poder de decisión del administrador o representante en el ámbito de la empresa y la facultad de actuar en nombre de ésta lo que conlleva los deberes de actuar como un buen hombre de negocios y responder por las obligaciones de la persona jurídica. Y son estos deberes los que determinan al artículo 14 de la Ley Penal Tributaria”.

ley de procesal tributaria autoriza a esta conclusión en el marco del amplio concepto de *administrador*).

5. JURISPRUDENCIA

5.1. Admisibilidad del actuar en lugar de otro

En un interesante precedente sobre la actuación de un dependiente, la CSJN interpretó que, aún siendo el sujeto un empleado y no un director, contaba con un ámbito de decisiones que, en los hechos, eran homologadas por su empleador. En la práctica y por las pruebas esgrimidas llevaron a considerar que aún tratándose de un subordinado, las decisiones de éste obligaban al banco para el que trabajaba, de modo que no quedan dudas de que la institución le había conferido facultades suficientes. El caso versó sobre la conducta de un empleado jerárquico que había realizado unas operaciones en la forma que habitualmente lo hacía. Si el banco dispone que las operaciones que concierne y autoriza un empleado generaran respecto de la institución derechos y obligaciones en el orden comercial, no existe razón que autorice a desvincularla en el caso de que dicha operación hubiese sido realizada en forma antijurídica. El dictamen del Procurador General de la Nación, señaló –en torno a la polémica doctrinaria sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas– que para establecer cuándo la infracción se imputa al ente ideal, debe determinarse si de ser lícita la operación hubiera sido atribuible al ente. Si aplicando la ley, el estatuto o la reglamentación de la persona jurídica, resulta posible imputar a ella la actividad cumplida por ciertas personas físicas, en el caso de operaciones normales, ese acto similar pero cumplido ilícitamente, también será atribuible al ente⁶⁰⁸.

⁶⁰⁸ Fallos 298:432

En el campo del Derecho penal general, la responsabilidad por el actuar de otro fue ponderada en un precedente que consistió en la denuncia a un empleado de un banco por el delito de desobediencia motivado por el hecho de no devolver a un ahorrista el dinero depositado y para cuyo retiro había obtenido una orden judicial. Lo trascendente es que se interpretó que el banco es una persona colectiva o moral, y sus fines se realizan a través de sus directivos, gerentes o administradores, que son quienes obran en nombre de la entidad, desarrollando su voluntad, y también por medio de sus empleados o agentes cuyo rol habrá de ser el de meros instrumentos materiales de ejecución, destinados a realizar en la faz práctica la voluntad del sujeto de existencia ideal, por lo cual en el caso, el gerente era la propia institución bancaria personalizada en un dependiente⁶⁰⁹.

5.2. Intervención directa del responsable

La jurisprudencia sostuvo que si bien el delito de evasión tributaria es un tipo de infracción de deber en el que se requiere una especial cualificación en el autor, a saber, ser el “obligado” al pago de tributos al fisco nacional, cuando dicha cualidad recae en un ente de existencia ideal, opera la disposición del obrar por otro establecida en el art. 14 de la Ley Penal Tributaria⁶¹⁰.

La jurisprudencia ha interpretado, sobre el aprovechamiento fraudulento de un régimen de promoción industrial, la responsabilidad penal de directivos de una sociedad anónima. Quedó acreditado en la causa que dos accionistas tenían la propiedad de la totalidad del paquete accionario de la sociedad, que invirtió en una empresa promocionada. Ambos accionistas, a su vez, ocupaban los cargos de

⁶⁰⁹ “Cannellotto, Alicia s/dcia., art. 239 del CP” Cámara Federal de San Martín Sala Ia., rta. 19-9-02.

⁶¹⁰ “Vago, Gustavo Angel y otros”, JNPT N° 1, del 22.5.07

presidente y vicepresidente de la sociedad. Quedó acreditado en la causa que el manejo de los negocios era función personal del presidente por lo que se interpretó que presidente y vice de la sociedad fueron los coautores penalmente responsables del delito⁶¹¹.

También se interpretó, frente al delito de aprovechamiento indebido de beneficios impositivos, una maniobra que consistía en que la inversión que se hacía en la empresa promovida se realizaba con fondos personales del presidente de la sociedad que los entregaba a la empresa la que, luego de la apariencia de inversión, las regresaba al aportante de manera que las inversiones en la empresa promovida eran ficticias. No se cumplía con los proyectos de inversión, que eran necesarios para mantener el beneficio de la promoción. La responsabilidad por la maniobra precedentemente descrita corresponde a los funcionarios de dirección de la Empresa, no sólo en función de los cargos que formalmente ocupaban sino también en carácter de coadministradores que resulta de práctica usual que detentaban sobre la conducción de la sociedad, también en razón del poder decisorio que efectivamente ejercían y la intervención que verdaderamente tenían en cada una de las diversas cuestiones atinentes a las empresas: básicamente por los aportes dinerarios ficticios que realizaron⁶¹².

La calidad de miembro de un órgano colegiado de fiscalización interna no implica por si misma responsabilidad penal si no se demuestra su intervención en el delito. Ello se funda en que el imputado no tuvo intervención en las maniobras que son objeto de averiguación limitándose a actuar como auditor externo de las sociedades que son las contribuyentes de los impuestos a que se refieren las maniobras ilegales. Además su actuación operó en época

⁶¹¹ “Bocedi, Fernando y otro s/ evasión tributaria”. TOral.Crim.Fed N° 2 de San Martín, 26/06/97.

⁶¹² “Cechetto, José Ernesto y otros s/recurso de casación”. CNac.Cas. Penal, sala I, 30/04/01.

en que actuó como miembro del consejo de vigilancia destacando las observaciones que formuló a directores y a accionistas de las sociedades acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias y previsionales, las que dejó asentadas en actas numeradas e incorporadas en los libros respectivos. El Tribunal ponderó que la calidad de miembro de un órgano colegiado de fiscalización interna, y, con más razón aun, la de auditor externo, no suponen, de por sí, la intervención en el hecho. Tanto en la Ley Penal Tributaria como en general en toda la ley penal, el castigo depende del comportamiento concreto, no de una determinada calidad funcional. Y, en el caso, no se ha insinuado siquiera ninguna conducta que hubiera tenido que ver con los hechos del caso⁶¹³.

5.3. Administrador de hecho

Sobre la responsabilidad penal del administrador de hecho en el marco del incidente en un juicio el Tribunal consideró –en lo que nos interesa– que el hecho de que el sujeto en cuestión no investía ninguna de las calidades que la Ley Penal Tributaria, cuando se trata de hechos llevados a cabo en nombre de personas jurídicas, tampoco puede ser óbice a la adopción de la medida, en tanto no se encuentra en discusión que, de hecho, el nombrado actuaba como gerente de la empresa. En todo caso, debe advertirse que la calidad de administrador mencionada en la Ley Penal Tributaria no está circumscripita a quienes se encuentren investidos por designaciones hechas con ciertas solemnidades. Basta, por el contrario, con el hecho concreto de administrar los negocios de la entidad. Por otra parte, la ley civil reconoce el mandato meramente tácito (art. 1874 del Código

⁶¹³ “Incidente de apelación de sobreseimiento parcial y definitivo dictado en orden al procesado Mario Wainstein en los autos 16.574”- CNac.A.Penal Econ., sala A, 21/09/95.

Civil) y designa como 'gerentes' a quienes gestionan negocios ajenos sin mandato (arts. 2290 y 2296 C.C.)⁶¹⁴.

5.4. Límites al deber de actuación y lealtad del empleado

Ahora bien, la lealtad del directivo de un ente colectivo frente a las obligaciones del obligado principal respecto del Fisco tiene limitaciones. En un precedente se decidió que la sola calidad de integrante del directorio de la sociedad anónima en cuyo nombre se habrían llevado a cabo los hechos materia de averiguación, no basta para responsabilizar al director de la sociedad. El Fisco invocó que el director conocía el desenvolvimiento comercial de la sociedad y omitió oponerse a la realización de los hechos que se atribuyen a otros imputados y que esa omisión lo responsabiliza en razón de los deberes de lealtad que le incumbía como administrador de un patrimonio ajeno. El Tribunal interviniente consideró que de ninguna manera puede admitirse la afirmación del Fisco en el sentido de atribuir, a quienes son contribuyentes o responsables de obligaciones tributarias ajenas, el deber de lealtad que incumbe a quien administra a un patrimonio ajeno frente a su mandante. El deber de actuar que permite incriminar como defraudatorio el comportamiento meramente omisivo del administrador no resulta extensivo a la relación de los contribuyentes con el fisco⁶¹⁵.

⁶¹⁴ “Incidente de apelación de prisión preventiva y de sobreseimiento parcial y definitivo en los autos Aceros Bragado”. CNac.A.PenalEcon., sala A, 15/02/94.

⁶¹⁵ “Aceros Bragado s/ ley 23.771”. CNac.A.PenalEcon., sala A, 16/05/97.

6. SINTESIS

a) Parte de la doctrina sostiene que es posible aplicación de sanciones administrativas por actos ilícitos. Otros se oponen a ello con fundamento, entre otros, en la personalidad de la pena lo cual le quita a un ente colectivo la capacidad para delinquir pues no pueden actuar per se como tampoco tienen culpabilidad.

b) El actuar en lugar de otro es un adecuado encuadre dogmático de justificación de la aplicación de sanciones a un ente colectivo. Los dos criterios fundamentales para esta argumentación son la teoría de la representación, que considera que esta cláusula de extensión de la autoría es sólo aplicable a los delitos que tipifican una infracción de un deber y, por otro lado, la teoría funcional, que interpreta que es la función que ejerce el sujeto actuando por la sociedad como el elemento determinante de esta construcción dogmática, prescindiendo del bien jurídico tutelado.

c) En los delitos especiales en sentido amplio (delitos de dominio) la responsabilidad penal encuentra su fundamento en la organización de la esfera personal (obligación que le corresponde a todo ciudadano). En consecuencia, se imputarán a una persona las consecuencias de la forma en que organizó su ámbito de actuación inclusive –y fundamentalmente- aquellos espacios de una organización que se asumen como propios.

d) la Ley penal tributaria adscribe a la tesis del actuar en lugar de otro, y su fundamento se encuentra en las conductas de quienes ejercen aquellas funciones de representación de manera que puede afirmarse que tales actos son atribuibles a los entes colectivos – personas jurídicas- por quienes actúan. Esto es autoevidente pues no puede encarcelarse a una sociedad anónima.

CAPÍTULO NOVENO

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA DEL SÍNDICO EN EL MARCO DE LAS QUIEBRAS Y CONCURSOS

1. REGIMEN APLICABLE

Recae sobre los síndicos la responsabilidad patrimonial por el incumplimiento de diversas obligaciones que le asigna la normativa tributaria.

Puntualmente el artículo 8 de la LPT establece: "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo:... inc.b)... los síndicos de las quiebras y concursos que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular si con anterioridad de 15 días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal no hubieran requerido de la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias".

Si el síndico ha incurrido en violación de las normas formales relativas al ámbito del ejercicio de la profesión contable, la sanción que le corresponde debe estar estrechamente vinculada con la importancia de la falta, y corresponde su imposición por quien ejerce el poder de policía de la matrícula. Al respecto, el propio órgano judicial posee una variedad de sanciones para el supuesto de incumplimiento de las obligaciones de la sindicatura entre ellas: multa, pérdida de honorarios, remoción, exclusión de la lista de profesionales con comunicación al Consejo de Profesionales.

Señaló la Dirección General Impositiva en el Dictamen Técnico Jurídico 23/75 que, a los efectos del avenimiento (previsto en el art. 225 de la ley 19.551) al producirse la cesación de los efectos patrimoniales de la quiebra (art. 227 de la citada ley) la Dirección General Impositiva no puede dejar de ejercer las acciones que el derecho le confiere, en los términos de la responsabilidad personal y solidaria analizada en el presente trabajo.

Concretamente en lo relativo a la responsabilidad por deuda ajena y la solidaridad en esa materia, la LPT establece que los síndicos y liquidadores de quiebras son solidariamente responsables con la sociedad de las obligaciones fiscales de la misma si ésta no cumple con sus cargas tributarias. Esta responsabilidad cede en caso de que se demuestre que la sociedad estaba imposibilitada de cumplir con sus obligaciones fiscales.

En efecto, el art. 6 del citado cuerpo normativo textualmente dispone que: "Están obligados a pagar el tributo al fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados... en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley... c) los síndicos y liquidadores de las quiebras...".

En este supuesto también la responsabilidad es de tipo subjetivo y exige para su procedencia la concurrencia, como ya reseñamos, los

siguientes requisitos: i. Que la sociedad no haya cumplido con sus obligaciones fiscales; ii. Que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o de culpa; iii. Que la sociedad no cumpla con la intimación administrativa, que debe ser previa, para regularizar la situación fiscal⁶¹⁶. No concurriendo tales requisitos, no existe la responsabilidad en cuestión.

2. JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia ha establecido que el fisco igualmente debe ser diligente pues, si bien el síndico concursal reviste la calidad de responsable del cumplimiento de la deuda tributaria ajena, ello no releva al recaudador fiscal de presentar tempestivamente el requerimiento de verificación del crédito. Cuando la ley tributaria inviste al síndico concursal como agente de retención, tal cometido procede luego de ser incluida la acreencia fiscal en la nómina del pasivo; o respecto de tributación por bienes que permanecieran incautados⁶¹⁷. También se ha dispuesto que los deberes de fiscalización interna que le incumben al síndico de una sociedad anónima se refieren a la administración de la sociedad y al interés de los accionistas administradores. De ello no se deriva el deber de preservar los intereses del fisco que autorice a considerarlo incurso por una omisión impropia al constatarse la evasión de tributos⁶¹⁸.

⁶¹⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Op. cit.*, p. 106.

⁶¹⁷ CNCom., Sala D, noviembre 1993. "Fil S.A. s/ quiebra s/ inc. de verif. por: Dirección Gral. Impositiva" ED, 162-126.

⁶¹⁸ CNPenal Económico, sala A, junio 16-995. "G., E. y otros", JA, 1995-IV-218.

La ley de Concursos tiene dos tipos de disposiciones sobre la responsabilidad de los directores de una sociedad en quiebra por hechos anteriores a la declaración de quiebra⁶¹⁹. Ellas son:

a) En caso de, actuando con dolo o en infracción a las normas legales, producir, facilitar, permitir agravar o prolongar la disminución de la responsabilidad patrimonial del deudor o su insolvencia, el director debe indemnizar los daños y perjuicios de los que se lo declare responsable⁶²⁰. No vemos que se dé este supuesto en el caso que nos ocupa.

b) A los efectos de la calificación de conducta existe una casuística de los hechos que generan la posibilidad que su conducta sea declarada culpable o fraudulenta⁶²¹. Entre las conductas tipificadas aquella que nos parece relacionada con el supuesto analizado es "demorar injustificadamente la presentación en concurso"⁶²², pero por los motivos que exponemos a continuación no creemos que por la sola existencia del supuesto analizado se incurra en la conducta tipificada como culpable antes referida.

En efecto, para que la ley de Concursos sea aplicable es necesario que se de el presupuesto del estado de cesación de pagos. Dicho estado "debe ser demostrado por cualquier hecho que exteriorice que el deudor se encuentra imposibilitado de cumplir regularmente sus obligaciones, cualquiera sea el carácter de ellas y las causas que lo generan"⁶²³, pudiendo ser considerado tal la "mora en el

⁶¹⁹ La Ley de Concursos, para el caso de concurso sólo instituye responsabilidades para los directores por actos posteriores a la presentación en concurso, con la sanción específica de la separación de su cargo por desobediencia a las normas legales (art. 18, 2º párrafo).

⁶²⁰ Art. 166 de la Ley de Concursos.

⁶²¹ Arts. 236 y siguientes de la Ley de Concursos.

⁶²² Art. 236, inc. 5) de la Ley de Concursos.

⁶²³ Art. 85 de la Ley de Concursos.

cumplimiento de una obligación"⁶²⁴, pero no necesariamente el vencimiento de una obligación constituye un estado de cesación de pagos.

Al respecto es jurisprudencia de la Cámara Comercial que "el incumplimiento de una obligación, aunque sea el hecho revelador más típico de la impotencia patrimonial, no significa cesación de pagos. Este es un estado y aquellos simples hechos reveladores del mismo, de donde la apreciación de éstos se refiere no tanto al incumplimiento singular tomado aisladamente, cuanto al significado mismo en relación con la hacienda comercial en su conjunto"⁶²⁵. En el mismo sentido también ha dicho que "la simple exigibilidad de un crédito no importa, de suyo, la cesación de pagos del deudor; este estado de impotencia patrimonial supone para evidenciarse, cuanto menos el reclamo del acreedor"⁶²⁶.

Por tal razón consideramos que si sólo existe una obligación en mora sin que exista reclamo fehaciente del acreedor y, por otro lado, existe una situación general de la sociedad que hace presumir que de presentarse el reclamo formal podrá hacerse frente al mismo, el director puede considerar razonablemente que la sociedad no se encuentra en cesación de pagos y por lo tanto no podría considerarse que se ha demorado injustificadamente la presentación en concurso.

⁶²⁴ Art. 86, inc. 2) de la Ley de Concursos.

⁶²⁵ CNCom., Sala B, 9/6/86, "Maconsa S.A. s/pedido de quiebra" LL 1986-E, p. 638.

⁶²⁶ CNCom., Sala D, 9/2/79, "Muebles Alberdi S.A. s/pedido de quiebra" LL 1979-C, p. 133.

3. SÍNTESIS

a) Los síndicos de las quiebras y concursos son responsables vicarios actuando por la sociedad en proceso falencial o quebrada. Esta responsabilidad se vincula a su inacción consistente en no hacer las gestiones que fueren conducentes para determinar el ingreso tributario previsto en la ley de fondo tributaria.

b) Se trata de una responsabilidad por inacción. Los Tribunales cuentan con otras sanciones aplicables a su inacción, tales como sanciones pecuniarias, pérdida de honorarios, remoción, exclusión de la lista de profesionales

c) Esta responsabilidad cede en caso de que se demuestre que la sociedad estaba imposibilitada de cumplir con sus obligaciones fiscales. Por tanto, su responsabilidad es de tipo subjetivo.

CONCLUSIONES

a) El ordenamiento jurídico tributario siempre contempla la figura del responsable jurídico que es quien responde por su actuación, es a quien se le exigirá el pago, la reparación o el cumplimiento de una sanción. Responde por sí o por otro. Esta obligación sólo proviene de la ley. Decimos que es el responsable jurídico quien debe reparar por sus propias acciones contrarias al Derecho o por las acciones, también derivadas de su actuación, pero ya no en nombre propio sino en nombre de otro, pues en tal condición lo ha colocado la ley por virtud de sus especiales circunstancias de vinculación con el responsable tributario principal. Se pueden observar claramente los dos planos de las relaciones jurídico-tributarias. El contribuyente es el sujeto, persona física o jurídica a quien la ley le atribuye la obligación de soportar la carga tributaria por su capacidad de contribuir. El responsable por deuda ajena, es aquel a quien la ley llama a pagar el impuesto de los contribuyentes con los bienes que administran pero no son típicamente sujetos pasivos de la obligación tributaria. Este responderá, según la legislación de que se trate, como un garante, como responsable directo (responsable solidario) o vicario o indirecto (responsable subsidiario) o finalmente como un sustituto. El responsable solidario no es un fiador (pues éste se somete voluntariamente a tal garantía de cumplimiento) sino que tiene asignado ese carácter por una imposición legal, el ordenamiento jurídico tributario así lo dispone obligatoriamente.

b) En el funcionamiento de los entes colectivos se encuentra una multiplicidad de situaciones tributarias, a veces encriptadas o de soluciones ambivalentes pues en ocasiones la ley admite la adopción

de criterios disímiles (por la opacidad normativa, por la polisemia de algunos términos, por la complejidad de los hechos económicos entre otros factores). La gestión diaria de una empresa, en consecuencia, deben dar respuesta a esos planteamientos. Tales entes colectivos cuentan, muchas veces, con una administración profesional, ello no obstante en muchos otros casos no tienen esa posibilidad. Para ambos tipos de administración, la ley tributaria prevé la garantía de cumplimiento de los créditos tributarios instituyendo, como responsable solidario, a quienes administran la empresa. Y los legisla en la misma forma para unos y otros casos.

c) La ley tributaria no puede hacer distinciones, sean empresas grandes o pequeñas, por la generalidad y abstracción que caracteriza a la ley (aún cuando en el fenómeno tributario adopta soluciones diferentes sin violentar el principio constitucional de igualdad, por ejemplo, cuando categoriza a los contribuyentes en función de su volumen operativo, cuando por esa razón los somete a alícuotas distintas o prevé mayores sanciones tributarias para unos respecto de otros). La ley positiva ha cedido ante el vigor y trascendencia de los principios jurídicos que permiten una mejor realización concreta de la norma, pues la regulación de la responsabilidad de los administradores de sociedades por las obligaciones tributarias incumplidas de la sociedad se reduce a unos pocos artículos de la ley de procedimientos tributarios. Estas normas han sido interpretadas por los tribunales a través del prisma de los principios. La ley por sí sola, una vez más, demuestra su insuficiencia pues es necesario recurrir a los principios jurídicos en busca de las soluciones que el derecho positivo solo no ofrece.

d) Todo el análisis efectuado en esta tesis es predicable respecto del “administrador societario” como de cualquier “administrador de ente colectivo”. Los términos han sido utilizados con el propósito de aludir a un amplio abanico de sujetos quienes tienen a su cargo la administración de un ente o patrimonio ajeno. En consecuencia estas

opiniones involucran tanto a los directores de sociedades anónimas, al presidente del directorio como a los gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los representantes de las personas jurídicas, el administrador de una sociedad civil, los consejeros de cooperativas, los administradores de entidades sin fines de lucro, los fiduciarios de los fideicomisos, los síndicos de concursos y quiebras, en tanto dentro de la distribución de competencias de la entidad se encuentren la de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias; los administradores de patrimonios, empresas o bienes y los mandatarios con facultad de percibir dinero. Es decir, a todos aquellos quienes en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los contribuyentes principales cuya dirección gestionan.

e) El Estado ha asegurado la normal percepción de la renta pública. La norma tributaria hace recaer la responsabilidad personal y solidaria sobre los administradores de los entes colectivos con el expreso propósito de proteger el crédito tributario al cual tiene derecho el Fisco. En consecuencia, la Administración se asegura que alguien se haga cargo del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad pues ésta actúa a través de personas, y si ese sujeto –el administrador- no cumple con tales obligaciones, él responderá con sus propios bienes. Es una garantía de cobro intensa (solidaria) y no cautelar o secundaria (subsidiaria).

f) Ley tributaria y la societaria, han elegido como responsable a una persona física en particular (aún cuando la gestión de la empresa pueda, en algunos casos, ser encomendada a otra sociedad, pero siempre hay una persona física en el último eslabón de la cadena de la gestión). La ley no responsabiliza al directorio como cuerpo colegiado sino a sus directores en forma singular, pues ellos actúan por la sociedad. Ellos actúan “en lugar de otro”, ese otro es la sociedad, es decir, el contribuyente principal.

g) A pesar de la regulación normativa, han sido los tribunales quienes, en Argentina, han debido modelar el régimen de la responsabilidad solidaria, pues las normas positivas no dan respuesta autosuficiente a esta cuestión tan trascendencia en la vida de una empresa y más en la vida de la administración de un ente colectivo. Los tribunales argentinos, mayoritariamente, le han atribuido a esta figura la naturaleza sancionatoria. Han considerado que el administrador debe ser sancionado en determinadas circunstancias, esto es, cuando violan el deber que la ley fiscal pone a cargo del administrador consistente en que debe pagar el impuesto que corresponde a la sociedad que administra con los recursos que administra o de los cuales dispone. De esta manera la ley protege los fondos tributarios necesarios para el sostenimiento y funcionamiento del Estado pues la responsabilidad que le asigna a dicho sujeto es personal y solidaria.

h) Por el contrario, los ordenamientos jurídico tributario español y el brasileño no parten de la responsabilidad personal y solidaria como principio, como es en el ordenamiento argentino, sino que la regla es la subsidiariedad y excepcionalmente la solidaridad. En la subsidiariedad, el responsable principal y el secundario están uno detrás del otro, en cambio, en la solidaridad ambos sujetos están en el mismo plano. Por esta razón, en la subsidiariedad primero hay que agotar la gestión de cobro sobre el responsable principal, en la solidaridad el acreedor puede accionar, indistintamente y en cualquier momento, contra ambos.

i) La necesidad de dar respuestas a casos concretos, ha llevado a los jueces argentinos a considerar que no estamos ante la presencia de un sistema de garantía del crédito tributario sino ante una sanción, y esto denota cierta incoherencia en el sistema y sus efectos. Los tribunales, a su vez, han ponderado que siendo el régimen de tinte represivo, será necesario que se acredite que el administrador ha actuado con culpabilidad pues, si ello no se prueba, el administrador

no será responsable. Inclusive los jueces se han apartado de la letra de la ley para atribuirle la función de garantía de cumplimiento más allá del concepto de sanción. Con este propósito han empleado más fuertemente el concepto de “subsidiariedad” dejando de lado el de “solidaridad” contenido expresamente en la ley.

j) Debido a que la sociedad, que es el contribuyente, ante su incumplimiento responde el solidario, en tal situación se plantea el supuesto de que esa falta de potencialidad de la sociedad para contribuir implica su virtual situación falencial. En consecuencia, si como algunos tribunales consideraron que se trata de una responsabilidad subsidiaria y no solidaria, ante tal categorización debería el Fisco arbitrar todas las gestiones de cobro contra el responsable principal, es decir, hasta llevarlo al concurso o la quiebra (pues la subsidiariedad, como han dicho algunos tribunales, necesariamente implica el agotamiento de las instancias de cobro contra el principal). Si el Fisco, ante tal situación, no acciona hasta agotar los mecanismos procesales de cobro (pedido de quiebra) habría convertido al responsable solidario en un fiador, lo cual es contradictorio porque la fianza es voluntaria y en este caso no concurre esa voluntariedad. Observamos así otra anomalía por la incoherencia en los supuestos en que los jueces consideran a esta responsabilidad como subsidiaria, en tanto la ley la tipifica como solidaria. Todo se resolvería si la ley es modificada y adopta el concepto de garantía de cumplimiento, lisa y llana.

k) La LPT regla la responsabilidad a través de las figuras de los responsables por deuda propia y responsables por deuda ajena. La ley designa contribuyente a quien elige para el pago tributario a título propio, es decir, el sujeto obligado a satisfacer su propia obligación tributaria al verificarse sobre éste el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento del hecho imponible, es el responsable por deuda propia. El responsable por deuda ajena es el sujeto al que la ley elige

para cumplir la deuda tributaria de otro, y lo elige por su particular y especial relación con el contribuyente.

l) La figura del responsable por deuda ajena ofrece un flanco extremadamente frágil y de compleja respuesta. Esto radica en la diferente capacidad contributiva con el responsable principal, en razón de que el legislador la legisló para los contribuyentes pero no para los responsables por deuda ajena que asumen esta condición por alguna determinada relación que tienen con el destinatario principal del impuesto: el contribuyente.

m) Aún cuando están fuertemente ligadas, la responsabilidad tributaria no es análoga a la responsabilidad societaria. Los elementos diferenciales son sólo matices fundamentalmente en razón de que la primera surge de la conexión de particular que tiene el administrador del ente colectivo como integrante de un directorio, comisión, consejo de administración, etc., con dicho ente y deriva, esencialmente, de una actuación subjetivamente reprochable contra dicho sujeto persona física. Por el contrario en la responsabilidad societaria se requiere la actuación dolosa o culposa del director y por efecto de ella se produzca un daño en la empresa. En suma, no ha obrado con la diligencia de un buen hombre de negocios, esto es, la prudencia en contextos determinados.

n) La proyección concreta de la responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos es muy amplia en el ordenamiento argentino pues la ley los erige en responsables –personales y solidarios- del tributo incumplido como también de las sanciones tributarias por incumplimientos formales, omisión de impuestos, clausuras y demás sanciones previstas en el ordenamiento procesal tributario; por los incumplimientos formales y por la acción de los dependientes. La responsabilidad se extiende a los incumplimientos de todos los impuestos nacionales, provinciales y municipales. Asimismo comprende a los recursos de la Seguridad Social.

ñ) Sin perjuicio de muchas dificultades de aplicación concreta, en el Ordenamiento español se observa un remozamiento de la figura que se ha cristalizado en la última reforma a la LGT, oportunidad en la cual se ha dado respuestas a varios interrogantes hasta ese momento no resueltos. Dicho ordenamiento recoge las figuras del responsable solidario y del subsidiario indicando que, salvo disposición en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria. Será solidaria en los casos de configuración de ilícitos y se prevé, expresamente, el derecho al reembolso de las sumas pagadas. El Ordenamiento italiano, desde el 2 de diciembre de 2003, ha dejado de regular la responsabilidad tributaria de los administradores. El Ordenamiento brasileño prevé la responsabilidad tributaria personal por los créditos correspondientes a las obligaciones tributarias resultantes de los actos practicados con exceso de poder o por la comisión de infracciones a la ley, contrato social o a los estatutos. En estos casos la responsabilidad es solidaria.

o) En doctrina se ha producido un amplio debate sobre la naturaleza jurídica de la figura de la responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos. La variedad de acepciones trasciende el plano estrictamente teórico y produce consecuencias eminentemente prácticas. De las múltiples características de la naturaleza del régimen puede afirmarse que tiene elementos propios de la responsabilidad penal (responsabilidad de la sanción); civil (responsabilidad de la obligación); responsabilidad objetiva (por el ejercicio de un cargo) y ejercicio de una garantía.

p) La doctrina argentina como también la jurisprudencia, mayoritariamente adoptó el criterio de considerar a la responsabilidad solidaria como una sanción. Es una responsabilidad a título represivo, desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administra o de los cuales dispone para tal fin.

q) También se ha interpretado –en la jurisprudencia fundamentalmente- que se trata de una responsabilidad muy cercana a la naturaleza de subsidiaria. Ello importa un efecto descomunamente perjudicial para los intereses de la Administración pues, si se trata de una responsabilidad subsidiaria, el Fisco debería previamente excutir los bienes del responsable principal y, en caso de no lograr la satisfacción del crédito tributario, recién en esa ocasión proceder contra el responsable por deuda ajena.

r) La herramienta dogmática, de la responsabilidad por el actuar en lugar de otro favorece claramente una solución normativa. Por su intermedio se encuentra una respuesta jurídica al hecho de sancionar al sujeto que no posee el estatus formal que exige el tipo penal, pero sí ejerce un dominio sobre la especial vulnerabilidad del bien jurídico.

s) Por el principio de indisponibilidad de la naturaleza de responsable por deuda ajena no pueden arbitrarse mecanismos de intercalación de responsables o acordar, privadamente, sociedad e individuo la distribución de la responsabilidad solidaria. Ello no es oponible al Fisco.

t) El instituto en análisis no importa responsabilizar a una persona física por el ejercicio del cargo pues el régimen de responsabilidad solidaria dispone que sólo los que administran o disponen de los fondos societarios son quienes se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad y a estos, los que tienen estas cargas para con la sociedad, les alcanza la solidaridad. No hay diferenciación entre las funciones del director societario o externo de las funciones ejecutivas que desempeña el director ejecutivo o interno, que desempeña su labor conforme las propias facultades derivadas de su cargo o por el mandato otorgado por el directorio. Estas situaciones, propias de las empresas actuales, no son contempladas por la ley argentina.

u) El deber de los administradores de dirigir la empresa con cuidado y diligencia ha evolucionado a la luz de la interpretación de la

jurisprudencia y de nuevas técnicas de gestión. Actualmente la actuación de buena fe, la actuación con la diligencia que normalmente tendría una persona prudente en esa posición y en idénticas circunstancias y la actuación conforme lo que razonablemente crea que es para los intereses de la sociedad. La administración profesional, especializada caracteriza a las administraciones de los entes colectivos en la actualidad. En este contexto, el *Business Judgment Rule* o reglas de juicio empresarial coopera para la interpretación de la actuación de los administradores para tamizar su conducta tributaria. Por tanto tendrán relevancia hermenéutica el deber de vigilancia del curso de la sociedad, el deber de investigar, el deber de información suficiente para la adopción de decisiones, el deber de fidelidad, el deber de evitar los conflictos de interés, la actuación de buena fe, entre varios.

v) He identificado al instituto en análisis como una sanción atípica: la responsabilidad de los mismos tiene efecto de sanción pero no está contemplada por la ley como tal, es un sistema de responsabilidad solidaria pero en los hechos se impone una pena pecuniaria al administrador societario. Tiene similitud con la sanción impropia que es aquella situación en la que el contribuyente, que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción sino que es pasible de una situación desventajosa.

w) La culpabilidad es la esencia del reproche dado que el contribuyente y el responsable, para ser merecedores de una sanción, deben ser responsables tanto objetiva como subjetivamente. Por tanto, el plexo normativo garantista del ordenamiento se aplica al sistema de infracciones tributarias, por tanto todo ello debe extrapolarse a la aplicación de la responsabilidad solidaria de los administradores de entes colectivos.

x) El sistema, no se ajusta con el criterio de capacidad contributiva. La ley tuvo en vista al contribuyente principal, para medir la capacidad económica como manifestación de la obligación de

contribuir. El responsable solidario no cuenta con esa potencialidad, en la mayoría de los casos.

y) Asimismo el sistema no se ajusta con el principio de no indiferencia. Esto significa que a la ley no le es indiferente quien contribuye. Esto por respeto al principio de legalidad. A la ley no le resulta indistinto que contribuya cualquier individuo sino sólo aquel que es el sujeto pasivo.

z) En caso de hacerse efectiva la responsabilidad de los administradores, si éstos deben responder por las sanciones tributarias, necesariamente advertimos que puede verse alterado el principio de proporcionalidad. La sanción que representa para el administrador no tiene relación proporcional entre la causa y el efecto, entre la conducta desarrollada y el impuesto a pagar pues no atendería al parámetro de razonabilidad. Se produce, además, un exceso de punición sobre el administrador societario. Vinculado a la falta de proporcionalidad entre la conducta contraria a la ley desarrollada por el administrador societario y la sanción consecuente que implica hacerse personalmente cargo de la obligación tributaria de la sociedad que administra con más sus accesorios, denota una fuerte falta de equidad que se traduce, en cabeza del responsable por deuda ajena, en un exceso de punición. Este aparece ante la alteración de la proporcionalidad entre infracción cometida y la sanción aplicada, que implican falta de armonía desde la perspectiva de la razonabilidad.

a') El administrador del ente colectivo podrá esgrimir en su defensa, todas las garantías que otorga el plexo garantista del Derecho penal –pues nuestra jurisprudencia, como hemos dicho- le asigna a la figura la naturaleza represiva y ha sostenido pacíficamente la jurisprudencia de la CSJN que no existen diferencias ontológicas entre el ilícito tributario y el ilícito penal-. En consecuencia podrá oponer la garantía de no autoincriminación. Si el régimen es de tinte sancionatorio, debe extrapolarse los institutos garantistas, entre los

cuales se cuenta esta garantía. Si el administrador declara, en cierto contexto, se autoincrimina.

b') Si el administrador encargado del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, sea o no un técnico versado en la materia fiscal, puede por diversas razones incurrir en error, y éste puede ser invocado para la no aplicación de una sanción tributaria, una vez más recordamos que tanto la jurisprudencia como la doctrina han indicado que, el régimen de responsabilidad solidaria, es de cuño sancionatorio, represivo.

c') El carácter sancionatorio de la figura del responsable solidario, demandará la necesidad de probar la actuación personal del administrador con el hecho que se imputa a la sociedad, por tanto se invertirá la carga de la prueba. Esto significa que será el administrador el que deberá procurar minirse de ésta.

d') Las sanciones tienen una lógica de graduación, una proporcionalidad –como ya se afirmó-. Este principio de proporcionalidad no se compadece con la razonable proporción que debe mediar entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente. La conducta del responsable solidario para marcar la contradicción resultante que deriva del sistema argentino que tipifica esta responsabilidad con marcado carácter represivo, pues esta circunstancia lo encierra en un callejón sin salida. Esta anomalía resulta de sancionar al administrador, en forma personal y solidaria, si es que al momento de endilgarle dicha responsabilidad no son adecuadamente valorados los parámetros de proporcionalidad de las sanciones y el criterio de buena fe para su graduación pues el administrador responde por la deuda íntegra de la sociedad que administra (la que fue establecida en función de la sociedad y no del administrador persona física).

e') Si el administrador del ente colectivo paga con su propio patrimonio y en su carácter de responsable solidario la deuda incumplida por la sociedad ¿por qué razón recuperará el administrador

societario las sumas pagadas cuyo pago debió hacerse por su propia impericia en la gestión de los deberes fiscales de la sociedad? El administrador tiene derecho al recupero de los fondos así destinados, aunque no existe norma en el ordenamiento argentino que responda a este interrogante. Si se trata de un incumplimiento del pago del impuesto, la repuesta es el derecho al recupero, pues no puede enriquecerse la sociedad a costa del administrador societario. Sin embargo, si estamos frente a las consecuencias por la comisión de un ilícito por el cual responde el director, la respuesta no será tan contundente.

f') Una figura, proveniente del Derecho penal, otorga respuesta efectiva a esta responsabilidad en punto a su encuadre jurídico. Me refiero a la figura del actuar en lugar de otro. En este contexto, la responsabilidad de los administradores, gerentes, directores, representantes de sociedades por las infracciones fiscales cometidas por ellos en ocasión del cumplimiento de su mandato. Para resolver estos conflictos el concepto del actuar (el individuo) en lugar de otro (la sociedad) resuelve el conflicto de la autoría del hecho. La ley, así, sanciona a quien actúa en nombre de otro. En otros términos, es esta una herramienta dogmática para explicar cómo se puede ser responsable solidario sin ser el deudor principal del tributo.

g') El actuar en lugar de otro es un adecuado encuadre dogmático de justificación de la aplicación de sanciones a un ente colectivo. Los dos criterios fundamentales para esta argumentación son la teoría de la representación, que considera que esta cláusula de extensión de la autoría es sólo aplicable a los delitos que tipifican una infracción de un deber y, por otro lado, la teoría funcional, que interpreta que es la función que ejerce el sujeto actuando por la sociedad como el elemento determinante de esta construcción dogmática, prescindiendo del bien jurídico tutelado.

h') En los delitos especiales en sentido amplio (delitos de dominio) la responsabilidad penal encuentra su fundamento en la

organización de la esfera personal (obligación que le corresponde a todo ciudadano). En consecuencia, se imputarán a una persona las consecuencias de la forma en que organizó su ámbito de actuación inclusive –y fundamentalmente- aquellos espacios de una organización que se asumen como propios. La Ley penal tributaria adscribe a la tesis del actuar en lugar de otro, y su fundamento se encuentra en las conductas de quienes ejercen aquellas funciones de representación de manera que puede afirmarse que tales actos son atribuibles a los entes colectivos –personas jurídicas- por quienes actúan. Esto es autoevidente pues no puede encarcelarse a una sociedad anónima.

i') Finalmente, los síndicos de las quiebras y concursos son responsables vicarios actuando por la sociedad en proceso falencial o quebrada. Esta responsabilidad se vincula a su inacción consistente en no hacer las gestiones que fueren conducentes para determinar el ingreso tributario previsto en la ley de fondo tributaria. Se trata de una responsabilidad por inacción. Los Tribunales cuentan con otras sanciones aplicables a su inacción, tales como sanciones pecuniarias, pérdida de honorarios, remoción, exclusión de la lista de profesionales. Esta responsabilidad cede en caso de que se demuestre que la sociedad estaba imposibilitada de cumplir con sus obligaciones fiscales. Por tanto, su responsabilidad es de tipo subjetivo.

INDICE DE AUTORES

- AAVV, “Los sujetos pasivos y responsables tributarios” (ponencias de profesores y catedráticos españoles ante las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 1995, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- AFTALIÓN, Enrique. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y la de sus directores” J.A. del 26-12.58.
- AFTALIÓN, Enrique R. “El derecho penal administrativo en la Corte”, LL 40-443
- AGUINIS, Ana M. M. de “Reflexiones sobre la retribución que corresponde a cada director” RDCO, Depalma, 1981.
- ALONSO UREBA, Alberto. “Presupuestos de la responsabilidad social de los administradores de una sociedad anónima”. Revista de Derecho Mercantil, N° 198 (1990) ps. 639 y s.s.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. “Las sanciones anómalas” en AAVV, Paulo de Barros Carvalho, (Coord) *Derecho Tributario*, Palestra, Lima, Perú, 2002.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, N. 3, Edersa, Madrid, 1996.
- ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Thomson Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, Navarra, 2004.
- ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976.
- ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, José Luis, “Notas para la posible aplicación de la buena fe como criterio de graduación de las sanciones tributarias”, Gaceta Fiscal N° 89, Julio 1991, p. 20.

- ATAZ HERNÁNDEZ, J. “La responsabilidad de los administradores de sociedades en material fiscal” AAVV, *Estudios de Derecho fiscal en homenaje a Jaime Basanta*, Coordinados por F. De Luis Diaz Monasterio, Civitas, Madrid, 1994.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Porrúa, México 2000.
- ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976.
- ARIAS ABELLÁN, M. D. “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable” REDF, 47-48, Civitas, Madrid, 1985, p. 428.
- BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Bosch, Barcelona, 1998.
- BAIGUN, David y BERGEL, Salvador Darío *El fraude en la administración societaria*, Depalma, 1998.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. *De nuevo sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1981.
- BARRACHINA JUAN, E. “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. El acto de derivación de responsabilidad” Gaceta Fiscal, N° 168, 1998.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributario*, Saraiva, San Pablo, Brasil, 12° edición, 1999, p. 309 y s.s.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. *Derecho Tributario. Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*. Abaco, Buenos Aires, 2002.
- BECELAERE, Gerardo R. Van, “Responsabilidad contravencional tributaria de los administradores de sociedades”, Tesina presentada en el Master en Asesoramiento Jurídico de Empresas, Universidad Austral, Facultad de Ciencias Empresariales de Rosario, Santa Fe, abril de 2001, con tutoría de la Dra. Clara Rescia de De la Horra, que puede compulsarse en la biblioteca de dicha Universidad.
- BERLE, Adolf y MEANS, Gardiner. *The Modern Corporation and Private Property*. Macmillan, New York, 1932.
- BERTAZZA, Humberto y DÍAZ ORTÍZ, José. “Propuestas en torno a un futuro estatuto del contribuyente” en trabajos correspondientes a

las XXIX Jornadas Tributarias, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Noviembre 1999, volumen 1.

BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan, 2000.

BIELSA, Rafael, “Estudios de Derecho Público”, t. I, *Derecho Administrativo*, 1ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1950.

BUENO CHOCANO, Patricia. “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en la legislación peruana”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. N° 37, Diciembre de 1999, p. 55 y s.s.

BUITRAGO, Ignacio y CALVO, Rubén. “La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación”, *DF XLII*, p. 282 y s.s.

CABALLERO, José Severo “La llamada responsabilidad penal de las sociedades anónimas y demás personas colectivas en el derecho penal especial” en *JA Doctrina* 1974, p. 347.

CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *HPE*, N. 5/1970, p. 38.

CALVO ORTEGA en “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *HPE*, N° 10 / 1971, p. 141.

CALVO ORTEGA, Rafael, *Derecho Tributario*. Parte General. Thompson, Civitas, 8a Edición, Madrid, 2004.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, Civitas, 6 edición, Madrid, 2002.

CALVO ORTEGA, Rafael (Director), Tejerizo López, José Manuel. *La nueva ley General Tributaria*, Thompson Civitas, Madrid, 2004.

CAÑAL GARCÍA, Francisco y PISTONE, Pasquale. “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano”. En AAVV, *Los sujetos pasivos y responsables tributarios* (ponencias de profesores y catedráticos españoles ante las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 1995, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.

CARBAJO VASCO, Domingo. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles”. *Crónica Tributaria*, Madrid, T N° 76, 1995.

- CAPACCIOLI, Enzo, “Principi in tema di Sanzioni Amministrative: considerazioni introduttive”, en *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffrè Editore, 1979.
- CASAS, José Osvaldo. “La responsabilidad tributaria de los directores, gerentes y demás representantes societarios”, DF XV, p. 77 y s.s.
- CASAS, José Osvaldo, “El principio de legalidad en materia tributaria: fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculados a él o cuyas conclusiones se proyectan sobre ese principio”, DF, t. XLVIII, p. 361.
- CASSAGNE, Juan Carlos, “En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del derecho penal”, ED t. 143, p. 939.
- CASTELLANOS, Fernando. “Responsabilidad fiscal de los directores de sociedades anónimas”. IMP, XXXI-A, 115.
- CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Felix A., *Derecho de las Obligaciones*, Editorial Lep, La Plata 1989.
- CELLINI, Barbara. “Responsabili per la sanzione amministrativa”, en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, 2000, p. 302 y s.s.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los responsables tributarios*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2003.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Lex Nova, Valladolid, 1999.
- CHICHIZOLA, Mario I. “La responsabilidad penal de las personas de existencia ideal” LL, T. 109 ps. 682-696.
- CIANCIARDO, Juan. *El principio de razonabilidad*, Abaco, Buenos Aires, 2004.
- COPPA-SAMMARTINO. *Sanzioni tributaria*, Enc. Dir., p. 426.
- CORDEIRO GUERRA, Roberto. *Illecito Tributario e Sanzioni Amministrative*, Giuffrè Editore—Università di Firenze, Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza, Milano 1996.
- CUETO RÚA, Julio “El racionalismo, la egología y la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, LL, T. 50 ps. 1109-1122.

- D'AVIRRO, Antonio y NANNUCCI, Ubaldo, *I Reati nella Legislazione Tributaria*, CEDAM, Padova, 1984.
- DE BRITO MACHADO, Hugo. *Estudos de Direito penal tributário*. Atlas, San Pablo, Brasil, 2002.
- DE MITA, Enrico, *La Legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffré Editore, Milano, 1993.
- DEL FEDERICO, Lorenzo, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffré Editore, Milano, 1993.
- DEL FEDERICO, Lorenzo, *Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano*, efectuado por Jesús Santa Bárbara Rupérez en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 4, Edersa, enero-abril, 1997, p. 201.
- DELGADO BARRIO, Javier y VIGO, Rodolfo L. *Sobre los principios jurídicos*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 147.
- DELGADO GARCÍA, Ana María en *La derivación de la responsabilidad tributaria*, Tecnos, Madrid, 1996.
- DELGADO GARCÍA, Ana María. “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”, Civitas, REDF, N 106, 2000, p. 230-231.
- DI MARCO, Graciela. “Responsabilidad de los Administradores Sociales”, JA 1985-IV p. 685.
- DIEZ RIPOLLES, José Luis. *Los elementos subjetivos del delito. Bases Metodológicas*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1990.
- DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*, Planeta Agostini, Madrid, 1993.
- FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, CEDAM, seconda edizione, Padova, 1997.
- FALSITTA, Gaspare. “Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali”, Rivista de Diritto Finanziario Ciencia da Finanza, 1964, II, 347.
- FANTOZZI, Augusto. “La Solidarietà Tributaria”, en *Trattato di Diritto Tributario*, Diretto da Andrea AMATUCCI, Cedam, Volume Secondo, Padova, 1994.

- FARGOSI, Horacio. "Notas Preliminares sobre la Responsabilidad de los Directores y la Dirección unitaria en el grupo de Sociedades", ED-125, 843.
- FARGOSI, Horacio P. "Anotaciones preliminares sobre la responsabilidad civil de los directores de sociedades anónimas en la ley 19.550". LL, 147, 1332.
- FARGOSI, Horacio P. "El vínculo director-sociedad anónima", LL 2001-A, 885.
- FARGOSI, Horacio y FARGOSI, Alejandro. "Notas sobre los directores de hecho". LL 1987-E, p. 577.
- FLEISCHER, Holger. "La "business judgment rule" a la luz de la comparación jurídica y de la economía del derecho", Revista de Derecho Mercantil, octubre-diciembre 2002, Madrid, ps. 1727 y s.s.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. "Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario", Civitas, REDF, N 91, 1996.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. "Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro", Civitas, REDF, N 117 2003.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Tributario. Instituciones*. Marcial Pons, 25 edición, Madrid, 2006.
- FRANCISCO SUAREZ, "Tratado de las Leyes y de Dios Legislador", Versión Española, Volumen III, Libro V, Capítulo XVI, Madrid, 1968, p. 539.
- FREYTES, Roberto O. "Determinación de la responsabilidad tributaria por deuda ajena", DF, XVII, 15.
- FREYTES, Roberto O. "Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas", DF XXVII-B, p. 718.
- FREYTES, Roberto O. "Nuevamente sobre la responsabilidad fiscal de directores de sociedades anónimas", DF, XXIII, 741.
- GAGLIARDO Mariano. *Responsabilidad de los Directores de Sociedades Anónimas*, Abeledo Perrot, 1994.
- GAGLIARDO, Mariano. "El perfil de un director de sociedad anónima", LL 2001-E, ps. 1351 y ss.

- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Responsabilidade tributária*. Cuaderno de Pesquisas Tributárias, N° 5, Resenha Tributária, Centro de Extensão Universitaria de San Pablo, Brasil
- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Comentarios ao Código Tributario Nacional*, Saraiva, Vol 2, San Pablo, 1998.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “El Principio de Legalidad”, en *El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario*, Simposio organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales e Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 1986.
- GARCÍA CAVERO, Percy, “La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro”, en Percy GARCÍA CAVERO (coord.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, pp. 2004, ps. 267-268.
- GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano*, Universidad de Piura y ARA Editor, Lima, Perú, 2003.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás R., *Curso de Derecho Administrativo*. Civitas, Madrid, 1986, Vol. 1.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva* Abaco, Buenos Aires, 2004.
- GARCÍA NOVOA, César; “El sistema sancionatorio y el Estado de Derecho”; *Revista Impuestos*, VI-B, p. 1669.
- GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GARRETA SUCH, José María. *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de sociedades*. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- GARRIGUES, Joaquín y URÍA, Rodrigo. *Comentario a la ley de sociedades anónimas*. Edición del Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Novena edición actualizada y ampliada por S. C. Navarrine, Depalma, Buenos Aires, 2005.

- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1980.
- GRACIA MARTIN, *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal*, Tomo I. Zaragoza, 1985.
- GUERRA MARTIN, Guillermo. El gobierno de las sociedades cotizadas estadounidenses. Su influencia en el Movimiento de reforma del Derecho Europeo. Thompson-Aranzadi, Navarra, 2003.
- GULMINELLI, Ricardo Ludovico. “Régimen de responsabilidad de los funcionarios de las sociedades comerciales (Necesidad de flexibilizarlo considerando las características de cada caso particular)” LL, 1986-E, 967.
- GUTMAN, Raúl. “Algunas consideraciones sobre la solidaridad tributaria” La Información T. 70, p. 39.
- HAGGI, Graciela A. y NISSEN, Ricardo A. “Breves consideraciones sobre la renuncia de los directores de las sociedades anónimas” ED T. 183, ps. 1320 y s.s.
- HALPERIN, Isaac y OTAEGUI, Julio C. *Sociedades Anónimas*, 2a edición actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 1998, ps. 543/566.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Ponencia presentada al curso organizado por la Asociación Española de Asesores Fiscales en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo sobre “El régimen jurídico de los administradores de sociedades”, Santander, 29 al 31 de agosto de 2001.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons/Fundación Oriol-Urquijo, 1998.
- HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2005.
- HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores por Deudas Impositivas y de las Sociedades Comerciales*. Ad Hoc, Buenos Aires, 1998.
- ILADT VIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Lima, Perú, 1977 (publicación del Instituto Latinoamericano de

- Derecho Tributario, Estatutos y Resoluciones de las Jornadas, Montevideo, 1993).
- JAKOBS, Günther. *Derecho Penal Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. LL t. 48 p. 1041.
- LAGO MONTERO, José María. “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias, en Sujetos pasivos tributarios y responsables tributarios”, obra de AAVV dirigido por Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, Madrid.
- LAGO MONTERO, J.M.: “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, en Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa 1998.
- LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho*. Ariel, Barcelona, 1994.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en: *Seis estudios sobre Derecho constitucional e Internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.
- LETE ACHIRICA, Carlos. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000.
- LINARES, Juan Francisco. *Razonabilidad de las leyes*. Astrea, 2º edición, 1970.
- LINARES QUINTANA, Segundo V. *Reglas para la Interpretación Constitucional*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1979.
- LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio. “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, XIX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa, 1998.
- LOPEZ MARTINEZ, J. *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons, Madrid..

- LOZANO, Blanca. *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*. Marcial Pons, Madrid 1990.
- LUQUI, Juan Carlos. *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.
- MAIER, Julio B.J.: *Derecho Procesal Penal Argentino. Fundamentos constitucionales*, Hammurabi, Buenos Aires, 1989.
- MALAMUD GOTI, Jaime. *Persona jurídica y penalidad*. Depalma, Buenos Aires, 1981.
- MANÓVIL, Rafael M. “Interrogantes sobre la responsabilidad y los deberes de los funcionarios societarios en los grupos”, Congreso Argentino de Derecho Comercial, 1990, Volumen II.
- MARQUES DA SILVA, Isabel. *Responsabilidade fiscal penal cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes*. Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000.
- MARIENHOFF, Miguel S., “El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público” L.L. 1989-E-963.
- MARTORELL, Ernesto E. “Los directores de sociedades anónimas” capítulos VII, VIII, IX y X, Ediciones Depalma, 1994.
- MATTA Y TREJO, Guillermo E. “Las funciones del director societario. Su distinción de las del director interno o ejecutivo”. Ponencia presentada ante el “Segundo Congreso Argentino Español de Derecho Mercantil: Las sociedades comerciales, los administradores y los socios”, celebrado en Iguazú, Misiones, Argentina los días 12 y 13 de Junio de 2003.
- MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. “El regimen jurídico de los responsables solidarios”, publicado dentro de la obra homenaje Estudios de Derecho Tributario, en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.
- MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Los responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- MELE, Domingo. “La obligación de pagar los impuestos”, ASDPrensa, Año II, N° 28, del 15.6.1986, Buenos Aires, p. 147.
- MERINO ANTIGÜEDAD, José María. “Maestro ¿es lícito pagar tributos al César?”, Dykinson, Madrid, 2002.

- MERINO JARA, Isaac. *Responsabilidad penal por delito fiscal en el seno de sociedades*, Quincena Fiscal, Madrid, 1998.
- MICHEL, “Profili critici in materia di imposizione” Rivista di Diritto Finanziario, 1964, I, p. 15.
- MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La responsabilidad solidaria de los representantes legales en el Código Tributario”, Revista Estudios Privados, Publicación de análisis institucional de los Graduados por la Universidad de San Martín de Porres, Lima, Perú, año IV, N° 4, Invierno, junio de 1999.
- MOSSET ITURRASPE, J. “La responsabilidad de quienes administren o dirijan sociedades comerciales” J.A.- Doctrina 1973, p. 249.
- MOYA JIMÉNEZ, Antonio. *La responsabilidad de los administradores de las empresas insolventes*. 3° edición. Bosch, Barcelona, 2002.
- MUR VALDIVIA, Miguel. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”. Ponencia Peruana en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, Colombia, 1995, publicada en el repertorio de los trabajos de dichas jornadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1995.
- NAVARRINE, Susana, *Los ingresos provenientes del exterior*, Depalma, Buenos Aires, 1990.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. “Responsabilidade Tributária, em Comentários ao Código Tributário Nacional, lei 5172 de 25.10.66” Coordinador Carlos VALDER DO NASCIMENTO, Forense, Río de Janeiro, 1997.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1999.
- NAWIASKY, Hans. Cuestiones de Derecho Tributario. Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, 1982.
- NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*, Segunda Edición Ampliada, Tecnos, Madrid, 1994.
- NINO, Carlos Santiago. “El sentido de responsabilidad”, trabajo incluido en *La Responsabilidad. Obra Homenaje al profesor Dr. Isidoro H. Goldemberg*. AAVV ALTERINI, A.A. y LÓPEZ CABANA, R. M. (Coords). Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995.

- NÚÑEZ, Ricardo C. Derecho Penal Argentino, T. I, Edición Bibliográfica Argentina, 1964.
- OCHOA TREPAT, María Luisa. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas” Gaceta Fiscal, N° 75, 1990.
- ODRIOZOLA, Carlos S. “Reforma del régimen de responsabilidad de los directores o necesidad de una adecuada interpretación” LL 1982-B, 706.
- ODRIOZOLA, Carlos S. “Acerca de la responsabilidad de los directores” en Derecho Empresario Actual, Homenaje al Dr. Raymundo L. Fernández.
- ODRIOZOLA, Carlos S. “Los grupos de sociedades y los accionistas externos” LL 1986-C, ps. 1114.
- OLIVEIRA, Fabio Leopoldo de, “Responsabilidade Tributária” en la obra *Curso de Direito Tributario*, Coordinador Ives GANDRA DA SILVA MARTINS, Editora Cejup, 5° edición, San Pablo 1997.
- OTAEGUI, Julio C., “Administración Societaria” Capítulo XVI, párrafos 82/90 (ps. 369 a 416) y Capítulo XVII, Abaco, 1979.
- OTAEGUI Julio. “Responsabilidad Civil de los Directores” en RDCO año 1978, p. 1285.
- OTAEGUI Julio. “Responsabilidad civil de los directores”, en *Estudios en homenaje a Isaac Halperín*, AAVV, Saúl Argeri, (Coord) Depalma, Buenos Aires, 1978.
- OTERO NOVAS, Juan Manuel. “La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad (art. 40.1 LGT)” Impuestos, Madrid, tomo I, 1997.
- PALAO TABOADA, Carlos. “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, Madrid, 2004.
- PAZOS, José Manuel. “Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios”. IMP XLIII-A, p. 750.
- PEREZ DE AYALA, José Luis. *El Derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿Una antítesis*

insalvable? Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, diciembre 2003.

PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. EDERSA, Madrid, 1995, 5a edición.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General. Civitas, Madrid, 7a edición, 1997.

PERRONE, Leonardo, *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*. Giuffré, Milano, 1979.

PUIG BRUTAU, J. “La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas”, RDP, LXV, 1961.

RIBES RIBES, Aurora y NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes “La doctrina del tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el Derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia”, Comunicación Técnica presentada ante las XXI Jornadas del ILADT, 2000, Bahía, Brasil.

RIONDATO, Silvio. *Oggiato*, en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, 2000.

ROBIGLIO, Carolina. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas” en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, (Coords).

RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María. *El derecho penal en la actividad económica*. Abaco, Buenos Aires, 2000.

RODRIGUEZ PANIAGUA, José María. *Historia del Pensamiento Jurídico, T. II, Siglos XIX y XX*, Universidad Complutense, Octava Edición, Madrid, 1997.

ROXIN, Claus, *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

RUBIANES, Carlos J. *Tratado sobre el Código Penal e Interpretación jurisprudencial*, Depalma, 1975 T. I.

RUSSO, Pasquale. *Manuale di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milan, 1994.

- SAN ISIDORO DE SEVILLA *Etimologías* Lib. V, cap. III, 4 Ed. B,A.C., Madrid, 1951.
- SANCHEZ AYUSO, Inés. *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- SANCHEZ GALIANA, J. A. “El responsable (arts. 37, 38 y 39) en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, en la obra Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, AAVV, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, volumen I.
- SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés, *Sanciones indirectas o impropias en el Derecho Tributario*. Cívitas, REDF, 91, p. 501.
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano, *Derecho Administrativo, La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Centro de Estudios Ramón Areces SA, Madrid.
- SASOT BETES, Miguel A. y SASOT, Miguel T. *Sociedades Anónimas. El órgano de administración*. Abaco, Buenos Aires, 1980.
- S.S. JUAN XXIII, Encíclica *Mater et magistra*, N° 20.
- SCHÜNEMANN, Bernd, “El dominio sobre el fundamento del resultado: base lógico objetiva común para todas las formas de autoría incluyendo el actuar en lugar de otro”, *Revista de Derecho Penal*, Rubinzal-Culzoni, *Autoría y participación*, II-2005, Santa Fe, 2006, p. 42-44.
- SCHWARZE, Jürgen, *European Administrative Law*, Sweet and Maxwell, 1992.
- SILVA SANCHEZ, Jesús M. *Consideración sobre la teoría del delito*. Ad Hoc, Buenos Aires, 1998.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María en “El actuar en lugar de otro en el Código Penal Español”, en *La responsabilidad penal...*, AAVV PERCY GARCÍA CAVERO (coord.), pp. 286-292.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “*Los incrementos no justificados de patrimonio*”, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva: “La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria” en *Actas de las XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario*, L. 2, Lisboa, 1998.

- SPISSO, Rodolfo. “La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria”, IMP, 1999-B, p. 13.
- TEJERIZO LÓPEZ, Juan M. y MENENDEZ MORENO, Alejandro. “*Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración*”, AAVV, Sujetos pasivos y responsables tributarios, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- TOPPAN, Arturo. *Concorso di persone*, en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, 2000, p. 264 y s.s.
- TURANO, Pablo. “El actuar en lugar de otro. Posición de garante de los directivos de las sociedades. Autoría y participación en organizaciones complejas” en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, (Coords).
- VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, 2º edición, Depalma, Temis y Marcial Pons, Bogotá, 1996.
- VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1982.
- VÁZQUEZ CUESTA, María. “El Error excusable en la Ley de Procedimientos Tributarios”. Ponencia presentada ante las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de Noviembre de 2002.
- VERDROSS, Alfred. *Filosofía del Derecho Occidental* Centro de Estudios Filosóficos de la Universidad Autónoma de México, 1962.
- VIGO, Rodolfo Luis. *De la ley al Derecho*. Porrúa, México DF, 2003.
- VIGO, Rodolfo L. *Interpretación jurídica*. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, Argentina, 1999.
- VILLAR EZCURRA, Marta. “La responsabilidad tributaria” en *La responsabilidad de los administradores*, AAVV Angel Rojo y Emilio Beltran Coord., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.
- VILLEGAS, Héctor. *Régimen Penal Tributario Argentino*, Depalma, Buenos Aires, 1993.

- VILLEY, Michel. Compendio de Filosofía del Derecho. Definiciones y fines del Derecho. Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1979.
- VITOLO, Daniel Roque. “Corporate Governance en la nueva dinámica societaria a partir de la Sarbanes Oxley Act de los EEUU. Difusión y reflexiones”. Ponencia presentada ante el “Segundo Congreso Argentino Español de Derecho Mercantil: Las sociedades comerciales, los administradores y los socios”, Iguazú, Misiones, Argentina los días 12 y 13 de Junio de 2003, p. 15.
- VITRÓ, Silvia. “ *L’errore nel diritto penale tributario*”, CEDAM; Padova, 1995.
- WADE, H. William R. y FORSYTH, Christopher F., *Administrative Law*, Clarendon Press, Oxford, 7º edición, 1994.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. Trotta, Tercera Edición, Valladolid, 1999.
- ZAFFARONI, Eugenio. *Tratado de Derecho Penal*, Ediar, Buenos Aires.
- ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael M.; RAGAZZI, Guillermo E. y ROVIRA, Alfredo L. *Cuadernos de Derecho Societario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975.
- ZAMENFELD, Víctor. “Sobre la exoneración de la responsabilidad individual del director en la sociedad anónima”, LI, T. LIX, marzo 1989, p. 567 y s.s.
- ZORZONA PÉREZ, J. J. *Derecho Tributario Sancionador* Civitas, Madrid, 1992.